

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Derecho

División de Estudios de Posgrado

Obligatoriedad de la jurisprudencia respecto de la autoridad fiscal.

Tesis que presenta el Licenciado Ismael Francisco Peña González para optar por el grado de Maestro en Derecho.

Director: Espec. Sergio Martínez Rosaslanda.

México 2007.



Universidad Nacional
Autónoma de México



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.

Dedicatorias

A Dios:

Por permitirme dar un paso más.

A mis padres:

C.P. Héctor Peña Montoya (En memoria).

María de Jesús González Manzanares.

Por su apoyo e impulso dado.

A mis hijas y sus familias:

Pamela Ramírez Peña y su madre C.P.

Claudia Eugenia Peña González.

Mariana Peña Martínez y sus padres C.P.s.

Yadira Martínez Miranda y Héctor Ulises
Peña González.

Daniela Alejandra Hernández Peña y sus
padres Dres. Alma Alejandra Peña
González y Arturo Hernández Tenorio.

Por su apoyo y sea motivo de consistencia.

A mis padrinos:

Guadalupe y C.P. Eduardo

Monterde Montalvo.

Por sus consejos.

A mis tíos:

Miguel Merino Manrique y Silvia.

Por su apoyo dado.

Al:

Espec. Sergio Martínez Rosaslanda.

Por su tiempo obsequiado e incentivar la investigación en temas poco desarrollados.

A:

Dra. Martha Rosa Miranda Sosa,

Lic. Xochitl Garmendia,

Lic. Luis Gerardo Del Valle Torres,

Lic. Alejandro Romero Gómez.

Por su amistad y ayuda otorgada.

A:

La Universidad Nacional Autónoma de México.

La forma de retribuirle es colocar en alto su nombre
en las actividades desarrolladas.

Índice

Vocabulario	11
Introducción	12
CAPÍTULO 1	
NATURALEZA DE LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES FORMULADAS A LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA MATERIA	
	19
1.1. Derecho de petición.	19
1.1.1. Concepto de derecho de petición.	19
1.1.2. Fundamento constitucional.	24
1.1.3. Precedentes judiciales federales.	37
1.2. Consulta real y concreta.	47
1.2.1. Concepto de consulta.	48
1.2.2. Concepto de real.	50
1.2.3. Concepto de concreto.	51
1.2.4. Requisitos legales para formular la consulta real y concreta respecto de la interpretación de las disposiciones fiscales.	52
1.2.4.1. Requisitos de forma.	53
1.2.4.2. Requisitos de fondo.	59
1.3. Tipos de interpretación de las disposiciones fiscales.	65
1.3.1. Indubio contra fiscum.	66

	6
1.3.2. Indubio pro fiscum.	68
1.3.3. Interpretación estricta.	69
1.3.4. Interpretación analógica.	72
1.3.5. Interpretación auténtica.	73
CAPÍTULO 2	
REQUISITOS Y EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL	76
2.1. Aplicación estricta de las normas fiscales en las consultas y autorizaciones.	76
2.1.1. Respecto del sujeto.	77
2.1.2. Respecto del objeto.	78
2.1.3. Respecto de la base.	83
2.1.4. Respecto de la tasa o tarifa.	87
2.2. Requisitos de las consultas y autorizaciones en materia fiscal.	93
2.2.1. Requisitos de procedibilidad a observar para emitir la resolución respecto de las consultas y autorizaciones.	94
2.2.1.1. Término para emitir resolución una vez desahogado el requerimiento formulado.	100
2.2.1.2. Situación particular real y concreta.	103
2.2.1.3. Respecto de la metodología utilizada para determinar precios o montos de	

contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas.	105
2.2.2. Requisitos legales observables en las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones.	129
2.2.2.1. Requisitos de forma y fondo.	130
2.2.2.2. Término para emitir resolución.	135
2.2.2.3. Emitida por autoridad competente en observancia a las decisiones judiciales federales.	141
2.3. Efectos de las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones.	148
2.3.1. Vigencia.	150
2.3.2. Observancia obligatoria para las autoridades fiscales.	158
2.3.3. Consecuencias producidas a partir de su publicación en medios masivos de comunicación.	159

CAPÍTULO 3

CONCEPTOS GENERALES OBSERVABLES EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA ENTRE LA AUTORIDAD FEDERAL Y EL CONTRIBUYENTE, PARA REALIZAR LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES	164
3.1. Sujetos de la relación tributaria.	164
3.1.1. Concepto de relación tributaria.	164

3.1.1.1. Diferencia con la obligación tributaria de pago.	169
3.1.1.2. Criterios adoptados por el Poder Judicial Federal y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de la obligación y relación tributaria.	177
3.1.2. Sujeto activo.	187
3.1.2.1. Federación.	192
3.1.2.2. Estados y Distrito Federal.	202
3.1.2.3. Municipios.	214
3.1.3. Sujeto pasivo.	220
3.1.3.1. Conforme al Código Fiscal de la Federación.	222
3.1.3.2. Conforme a la Ley Aduanera.	230
3.1.3.3. Conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.	232
3.1.3.4. Conforme a la Ley del Impuesto al Activo.	236
3.1.3.5. Conforme a la Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado.	242
3.1.3.6. Conforme a la Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.	248
3.2. Principios constitucionales fiscales.	251
3.2.1. Principio de equidad y proporcionalidad.	258
3.2.1.1. Concepto coloquial.	259
3.2.1.2. Concepto doctrinario.	260
3.2.1.3. Fundamento constitucional.	263

3.2.1.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.	264
3.2.2. Principio de seguridad jurídica.	268
3.2.2.1. Concepto coloquial.	268
3.2.2.2. Concepto doctrinario.	269
3.2.2.3. Fundamento constitucional.	271
3.2.2.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.	272
3.2.3. Principio de legalidad.	276
3.2.3.1. Concepto coloquial.	277
3.2.3.2. Concepto doctrinario.	278
3.2.3.3. Fundamento constitucional.	281
3.2.3.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.	282
3.3. Modelos de solicitud y de su resolución.	284
3.3.1. Modelo de consulta.	284
3.3.1.1. Materia fiscal.	284
3.3.1.2. Materia aduanera	287
3.3.2. Modelo de autorización.	284
3.3.2.1. Materia aduanera.	290
3.3.2.2. Materia fiscal	293
3.3.3. Modelo de resolución recaída a la consulta y autorización.	296

CAPÍTULO 4

OBLIGATORIEDAD EN EL ACATAMIENTO DE LA	
JURISPRUDENCIA	303
4.1. Jurisprudencia.	304
4.1.1. Concepto coloquial.	305
4.1.2. Concepto doctrinal.	307
4.2. Fundamento de la jurisprudencia.	309
4.2.1. Fundamento constitucional.	308
4.2.2. Fundamento legal.	314
4.3. Obligatoriedad de la autoridad administrativa de acatar la	
jurisprudencia.	328
4.3.1. Fundamento legal.	335
4.3.2. En cumplimiento al fallo dictado en el amparo indirecto.	349
4.3.3. En cumplimiento al fallo dictado en el juicio contencioso	
administrativo.	359
Conclusiones generales.	369
Bibliografía general.	373

Vocabulario

Inglés

Ability to pay. Capacidad para pagar.

Advance price agreement. Acuerdo anticipado de precio.

Arm's Length. Brazo largo.

No taxation without representation. No imponer tributos sin representación.

Latín

Divinarum atque humanarum rerum notitia, justis atque, injustis scientia. Conocimiento de las cosas humanas y divinas, la ciencia de lo justo y de lo injusto.

Ex-lege. Establecido en la ley.

Grosso modo. Aproximadamente, más o menos.

Jus. Derecho.

Motu proprio. Por sí mismo.

Nullum tributum sine lege. No hay tributo sin ley.

Prudentia. Prudencia.

Siglas

IJ. Instituto de Investigaciones Jurídicas (de la Universidad Nacional Autónoma de México).

UNAM. Universidad Nacional Autónoma de México.

Introducción

En México existe un problema consistente en que la autoridad administrativa –incluyéndose a la fiscal- al resolver una consulta o autorización, algunas veces aplica la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y en otras ocasiones no se pronuncia respecto de la jurisprudencia citada por el promovente, al no existir un ordenamiento legal que la obligue a acatarla.

Cuando la autoridad administrativa, en específico la autoridad fiscal no aplica la jurisprudencia referida al momento de resolver la consulta o autorización deja de respetar el principio de legalidad jurídica, bajo el argumento de no existir disposición legal que la obligue a acatarla, lo que trae diversas consecuencias.

Dichas consecuencias pueden ser que: el promovente tenga que interponer algún medio de defensa en contra de la resolución; solamente el contribuyente que tenga acceso a los servicios de un abogado pueda impugnar la resolución; la autoridad competente para resolver el medio de defensa interpuesto tenga un gran cúmulo de trabajo respecto de resoluciones recaídas a un mismo tema y la autoridad que resuelva el medio se vea impedida de dedicar un tiempo mayor a temas que no han sido declarados inconstitucionales por el Poder Judicial Federal.

Ante lo anterior, se propone que, la autoridad administrativa y en específico, la autoridad fiscal al momento de resolver una consulta real y concreta o autorización, esté obligada por mandato de ley a acatar la jurisprudencia emitida por

el Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal o Administrativa cuando la jurisprudencia emitida por dicho Tribunal no sea contraria a la emitida por la Suprema Corte referida.

Las consecuencias generadas con motivo de resolver las consultas o autorizaciones sin observar en algunas ocasiones la jurisprudencia, pueden evitarse mediante el mandamiento expreso en ley que obligue a la autoridad administrativa – incluyéndose a la fiscal- de acatar la jurisprudencia emitida por el Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal o Administrativa cuando la jurisprudencia emitida por dicho Tribunal no sea contraria a la emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El tema de la obra denominado “Obligatoriedad de la jurisprudencia respecto de la autoridad fiscal”, tiene como finalidad que, la autoridad administrativa, encontrándose la fiscal federal, acate la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de emitir la resolución recaída a la consulta o solicitud de autorización, por así establecerse en disposición emitida por el poder legislativo.

La hipótesis a demostrar consiste en que la autoridad administrativa, en específico, la fiscal, no acata la jurisprudencia, bajo el argumento de no encontrarse obligada por mandato de ley a acatarla, al emitir su resolución recaída a la consulta o autorización.

Acorde con lo anterior, se acreditará que los ordenamientos legales vigentes no establecen la obligación de la autoridad referida a observar y aplicar la jurisprudencia emitida por el Pleno o Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Una vez expuesto lo anterior, el trabajo se ha desarrollado de la manera siguiente:

El capítulo 1 contiene el derecho de petición del gobernado para realizar una petición a la autoridad federal en materia fiscal, pero, al ejercerlo debe observar ciertos requisitos constitucionales y la autoridad competente para resolverla también se encuentra sujeta a cumplir una serie de requisitos constitucionales y jurisprudenciales, desde el momento en que sea recibida hasta el momento en que haga del conocimiento del promovente la resolución definitiva.

El promovente al formular la consulta o solicitud de autorización y la autoridad competente al momento de emitir resolución definitiva, deben realizar una interpretación de las normas fiscales federales. Dicha interpretación no queda a su voluntad, sino deben efectuarla conforme a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

En el capítulo 2 se señalan los requisitos y efectos de las resoluciones recaídas a las consultas o autorizaciones.

La aplicación de las normas fiscales respecto del sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, debe efectuarse conforme a lo establecido en la ley especial, ya que, en caso contrario, la persona que se encuentra en algún supuesto contemplado en la norma fiscal federal o la autoridad encargada de resolver lo planteado, efectuarían una interpretación arbitraria.

La autoridad competente antes de resolver la consulta o autorización, debe observar: en primer lugar que, lo planteado sea real y concreto, en su caso, verse sobre la metodología utilizada para determinar precios o montos de contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas; en segundo lugar, debe emitirla conforme a las disposiciones legales aplicables, dentro del término establecido en el Código Fiscal de la Federación o en la Ley Aduanera y en tercer lugar, cuando así lo haga valer expresamente el promovente, debe emitir la resolución conforme a la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Una vez que la autoridad hizo del conocimiento del interesado la resolución definitiva recaída a la consulta o solicitud de autorización, dicha resolución empieza a producir sus efectos, para el caso de las resoluciones favorables al promovente, sus efectos tienen vigencia para un acto, por un periodo determinado o son retroactivos.

Las autoridades fiscales deben acatar las resoluciones favorables al promovente sin más tramite. La autoridad fiscal se encuentra obligada a acatar las

resoluciones publicadas en un medio masivo de comunicación, cuando el promovente solicite su acatamiento.

En el capítulo 3 se establecen los conceptos de sujeto activo respecto de los tres niveles de gobierno y de sujeto pasivo conforme al Código Fiscal de la Federación, Ley Aduanera, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado y Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Se establecen los conceptos de relación tributaria y su diferencia con la obligación tributaria, así como los criterios adoptados por el Poder Judicial Federal y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de tales términos.

Se agregan modelos de consultas, solicitud de autorización en materia fiscal y aduanera, así como de la resolución definitiva recaída a las mismas, elaboradas conforme a disposiciones relativas del Código Fiscal de la Federación y de la Ley objeto de la consulta o de la solicitud de autorización.

En el capítulo 4 se hace mención a la jurisprudencia, su fundamento constitucional y legal, se establecen los órganos encargados de acatarla.

En el caso de la autoridad administrativa –encontrándose la autoridad fiscal competente para resolver consultas y solicitud de autorización- no se encuentra obligada por mandato de ley a acatar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.

La Ley del Servicio de Administración Tributaria contempla los supuestos en que procederá el pago de daños y perjuicios, pero no establece la obligación de esa H. Autoridad y de sus administraciones a observar la jurisprudencia al momento de emitir resolución recaída a la consulta o solicitud de autorización.

En México, el juez de distrito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación son las autoridades competentes para declarar la inconstitucionalidad de una ley, produciendo efectos solamente para el promovente del amparo.

Cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una ley, es cuando, la ley deja de aplicarse a la persona que la invoca.

Conforme a la Constitución de Francia, el Consejo Constitucional de Francia es el órgano encargado de declarar la inconstitucionalidad de la ley y su observancia es obligatoria para el poder ejecutivo, para la administración pública y el poder legislativo. En caso de que la ley sea ambigua y para evitar una interpretación arbitraria, emite jurisprudencia para establecer la manera en que habrá de aplicarse la ley.

La autoridad competente para conocer del juicio de amparo indirecto se encuentra obligada a acatar la jurisprudencia y al emitir su sentencia ordenar a la autoridad responsable a acatar la jurisprudencia.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver una cuestión planteada, decidirá si la resolución impugnada es legal o no, así como la existencia o reconocimiento de un derecho, por lo que, al emitir su sentencia, debe acatar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación y en su caso, ordenará a la autoridad demandada a acatarla.

Solamente la autoridad fiscal se encuentra obligada a acatar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, cuando da cumplimiento a una ejecutoria dictada por un juzgado de distrito o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CAPÍTULO 1

NATURALEZA DE LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES FORMULADAS A LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS DISPOSICIONES DE LA MATERIA

1.1. Derecho de petición.

Todo individuo, tiene el derecho de formular consulta o solicitar autorización a la autoridad administrativa, en este caso, en materia fiscal o aduanera, el derecho es ejercido ante la autoridad fiscal federal para realizar cierto acto o tener la certeza sobre el alcance o aplicación de un precepto legal en las materias en comento, lo cual es ejercido a través del derecho de petición.

1.1.1. Concepto de derecho de petición.

El derecho de petición es la facultad de toda persona reconocida por nuestro máximo ordenamiento legal, para plantear algún cuestionamiento a la autoridad administrativa, por lo que es el:

“Derecho constitucionalmente reconocido a formular ruegos a determinados organismos y autoridades.”¹

Además:

“Como se ve, el derecho de petición es un corolario de la libre emisión del pensamiento; lo que hay es que, así como algunas de las libertades mencionadas en este grupo sirven para que los particulares se comuniquen entre sí, respondiendo, en definitiva, a la propia sociabilidad (libertades de comunicación, de enseñanza y, en cierto respecto, las mismas de imprenta y tribuna), la de petición revela una relación entre el soberano y los miembros que por integrar la sociedad política, constituyen su elemento personal.”²

El derecho de petición es la facultad de todo ciudadano o no de México de realizar un planteamiento o solicitud ante la autoridad administrativa sobre una situación que produce efectos. Entre otros formalismos, el solicitante debe firmar la promoción:

“El derecho de petición consiste en el reconocimiento de las facultades de todos los habitantes de un país para dirigirse a las autoridades públicas a fin de reclamar u observar alguna cosa

¹ Cruz Martínez, Esteruelas, Dirección, García Escudero, Piedad. “Derecho de Petición”, *Diccionario Jurídico Espasa*, Ed. Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1993, p. 309.

² “Derecho de Petición”, *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, T. XLIV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979, p. 40.

incumbente a esta última... Cushing... no reviste ninguna formalidad técnica, pudiendo ser ejercido indistintamente por hombres, mujeres o niños, por nacionales o extranjeros sin necesidad de prueba de capacidad del peticionante, debiendo exigirse únicamente que las firmas que suscriben el documento sean real y positivamente auténticas...”³

Los individuos, al ejercer el derecho de petición, deben formularlo sobre cuestiones no referentes a procedimientos judiciales ni administrativos, es decir, la petición debe versar, en este caso, sobre el alcance, aplicación o interpretación de un precepto legal en materia fiscal o aduanera, o ejercer alguna prerrogativa contenida en tales ordenamientos, es así que:

“La característica fundamental del derecho de petición es recaer sobre cuestiones graciabiles, es decir, jurídicamente no exigible, por lo que dentro de un Estado de Derecho, su ámbito se recorta, ya que quedan al margen las acciones en defensa de derechos individuales, ejercidas a través de los correspondientes procedimientos judiciales y administrativos.”⁴

El derecho de petición, es actuar exento de toda coacción exterior, y la obligación impuesta es que sea ejercido de manera pacífica y respetuosa -lo cual se

³ P. Bertoli, Alberto. "Derecho de Petición", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, T. VIII, Buenos Aires, Driskill, 1979, pp. 110-111.

⁴ Vallina De la Velarde, Juan. *Gran Enciclopedia RIALP*, V 7, Madrid, 1972, Ediciones RIALP, S.A., p. 506.

abordará en el punto 1.1.2. - a la autoridad administrativa, la cual ésta obligada a respetarlo, pues en él ultimo de los casos, se le obliga a resolverlo, en ese orden:

“Este derecho es un típico ejemplo de libertad de acción garantizada constitucionalmente, con la particularidad de que no esta reconocida al individuo frente a otros particulares, sino en relación a los funcionarios y empleados públicos, y en virtud de que su estructura no consiste en un simple respeto de los miembros del poder público, en un no hacer, ante el ejercicio de esa libertad, sino precisamente en una obligación de hacer, ya que se impone a los funcionarios y empleados públicos mencionados la obligación de contestar a las peticiones que reúnan los requisitos de haberse formulado por escrito, de manera pacífica y en forma respetuosa... el derecho de petición es el género, y la acción procesal ante los tribunales constituye una especie de aquél derecho.⁵

La consulta en materia fiscal es una especie del derecho de petición, puesto que la solicitud fiscal deriva de la garantía constitucional de petición considerada el género, al efectuarse de manera directa a la autoridad fiscal.

Es dable establecer que:

⁵ Castro V., Juventino. *Garantías y Amparo*, Porrúa, S.A., 8 ed., México, 1994, pp. 99-100.

“En consecuencia, el derecho político de petición consiste en la facultad que tiene el gobernado de poder dirigirse a la autoridad para solicitar algo y el deber correlativo impuesto a quienes ejercen el poder público de contestar por escrito los pedimentos.”⁶

El ser humano, al interpretar las normas jurídicas puede caer en errores o ser correcta, para evitar el error o la incertidumbre, el Estado reconoce o consigna en la Ley Fundamental derechos a favor de las personas, limitados por leyes secundarias. El derecho de petición es la facultad de todos los ciudadanos y no ciudadanos de México, signado por el solicitante, de formular un planteamiento a la autoridad administrativa.

Además cabe agregar que, el derecho de petición:

- Lo ejerce el ciudadano o no ciudadano mexicano, de manera individual o en grupo, por ejemplo una agrupación de personas constituidas para la realización de un fin, para saber el alcance, interpretación de la norma, o solicitar una autorización establecida en la ley, en este caso de las disposiciones fiscales.

⁶ Izquierdo Muciño, Martha E. *Garantías Individuales y Sociales*, Universidad Nacional Autónoma del Estado de México, 2 ed., México, 2000, p. 91.

- El hombre nace con el derecho de petición, sin que sea necesario que las leyes secundarias lo establezcan, al estar contenido en la Norma Suprema.
- La autoridad administrativa se encuentra obligada a respetarla.
- Sólo establece la obligación a cargo de la autoridad administrativa de dar respuesta al solicitante.
- En caso de que la autoridad encargada de dar respuesta a la solicitud no lo realice, se le puede obligar a dar respuesta, sin establecer el sentido de la misma.

1.1.2. Fundamento constitucional.

Nuestro máximo ordenamiento legal, no da una definición de derecho de petición, pero como ya dijimos, es la facultad del ciudadano o no ciudadano de México, signado por el solicitante, de formular un planteamiento a la autoridad administrativa o solicitar la autorización contemplada en la ley. Sin embargo, la Norma Fundamental establece que:

Artículo 8.

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República. A toda petición

deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”⁷

Del artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos se desprende que:

“Una vez que el ciudadano mexicano persona física o moral ejerce el derecho de petición ante la autoridad administrativa, esta autoridad se encuentra obligada a emitir una respuesta a ese derecho debidamente fundada y motivada, con el fin de no vulnerar el derecho de petición... En tal virtud, la persona tiene la facultad de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole, la cual adopta específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc. El Estado y sus autoridades (funcionarios y empleados), a virtud de la relación jurídica consignada en el artículo 8 constitucional, tiene como obligación, ya no un deber de carácter negativo o abstención como en las anteriores garantías individuales, sino la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve... Claro está que en un régimen de derecho, como lo es el nuestro, toda resolución de cualquiera autoridad debe estar pronunciada conforme a la ley y... No obstante, en caso de que el acuerdo que recaiga a una instancia sea notoriamente ilegal o no esté fundado en ley, la autoridad que dicta no viola el artículo 8 constitucional.”⁸

⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Luciana, 11 ed., México, 2005, p. 8.

⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio. *Garantías individuales*, Porrúa, S.A., 32 ed., México, 2000, p. 377.

La Norma Fundamental, establece: la manera de adquirir la nacionalidad mexicana; quienes son extranjeros y en qué asuntos no podrán inmiscuirse y quienes son ciudadanos mexicanos y las prerrogativas que tienen, al señalar:

Artículo 30.

”La nacionalidad mexicana se adquiere por nacimiento o por naturalización.

A. Son mexicanos por nacimiento:

I. Los que nazcan en territorio de la República, sea cual fuere la nacionalidad de sus padres.

II. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos nacidos en territorio nacional, de padre mexicano nacido en territorio nacional, o de madre mexicana nacida en territorio nacional;

III. Los que nazcan en el extranjero, hijos de padres mexicanos por naturalización, de padre mexicano por naturalización, o de madre mexicana por naturalización, y

IV. Los que nazcan a bordo de embarcaciones o aeronaves mexicanas sean de guerra o mercantes.

B. Son mexicanos por naturalización:

I. Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones carta de naturalización, y

II. La mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con varón o mujer mexicanos, que tengan o establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y cumplan con los demás requisitos que al efecto señale la ley.”

Artículo 33.

“Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo I, título primero, de la presente Constitución; pero el Ejecutivo de la Unión tendrá la facultad exclusiva de hacer abandonar el territorio

nacional, inmediatamente y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente.

Los extranjeros no podrán de ninguna manera inmiscuirse en los asuntos políticos del país.”

Artículo 34.

“Son ciudadanos de la República los varones y las mujeres que, teniendo la calidad de mexicanos, reúnan, además, los siguientes requisitos:

- I. Haber cumplido 18 años, y
- II. Tener un modo honesto de vivir.”

Artículo 35.

“Son prerrogativas del ciudadano:

...

- V. Ejercer en toda clase de negocios el derecho de petición.”⁹

La nacionalidad mexicana la adquieren:

- Las personas nacidas en territorio nacional, sin importar la nacionalidad de sus padres; los que nazcan en el extranjero de padres o, de padre o madre que hayan nacido en territorio nacional y; los que nazcan en el extranjero de padres o, de padre o madre mexicanos por naturalización y los nacidos a bordo de flotas o aeronaves de guerra o mercantes.

⁹ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Op. cit., pp. 30-32.

- Los extranjeros que obtengan de la Secretaría de Relaciones Exteriores carta de naturalización; la mujer o el varón extranjeros que contraigan matrimonio con mujer o varón mexicanos y; las personas que establezcan su domicilio dentro del territorio nacional y reúnan los requisitos establecidos en la ley.

Por lo que, son extranjeros las personas que no tienen la nacionalidad mexicana por nacimiento o por naturalización y sólo gozarán de las garantías establecidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pero no podrán inmiscuirse en los asuntos políticos de la nación.

Se consideran ciudadanos mexicanos y, entre otras facultades, podrán ejercer el derecho de petición, las personas que reúnan los requisitos siguientes:

- Las personas con nacionalidad mexicana;
- Las mujeres y varones que hayan cumplido 18 años;
- Tengan un modo honesto de vivir.

Son ciudadanos de la República las mujeres y los varones, nacidos en territorio nacional y los extranjeros naturalizados, que hayan cumplido 18 años, tengan un modo honesto de vivir, ejercerán el derecho de petición, entre otras prerrogativas:

“La única restricción impuesta al ejercicio de este derecho es la de que sea pacífico y respetuoso. Las peticiones en materia política sólo podrán ser hechas por quienes tengan la calidad de ciudadanos mexicanos...”¹⁰, “Particularmente en asuntos políticos, la petición debe provenir de un ciudadano, porque quien no lo sea no tiene derecho de intervenir en esa clase de asuntos.”¹¹

En la Constitución Federal se utiliza el término ciudadano y no nacional, ya que son nacionales los menores de edad y los que tienen suspendidos sus derechos políticos, en ese sentido:

“A este respecto se critica el que el artículo 8º hable de que en estos casos sólo puedan hacer uso del derecho los ciudadanos, en vez de utilizarse el término de “nacionales”, que es contrapuesto al de “extranjeros”. Pero la observación no es justa, ya que el interés en materia política sólo puede existir en los titulares de derechos políticos, y es bien sabido que éstos corresponden al ciudadano y no al nacional, habiendo nacionales –como son el menor de edad y el que tiene suspendidos sus derechos políticos- que carecen de los derechos que examinamos correspondientes únicamente a los ciudadanos... el concepto total nos lo proporciona el artículo 8º examinado, razón por la cual debe concluirse que si bien es verdad que el derecho de petición es una prerrogativa del ciudadano no está negado a los nacionales

¹⁰ A. Hernández, Octavio Director General. *Derechos del pueblo mexicano a través de sus Constituciones*, T. 3, XLI legislatura de la Cámara de Diputados, Talleres Gráficos de la Nación, S.C. de P.E. y R.S., México, 1967, p. 613.

¹¹ Bazdresch, Luis. *Garantías Constitucionales*, Trillas, S.A. de C.V., 5 ed., México, 1998, p. 121.

en general y a los extranjeros en lo particular, pero limitándoseles a éstos en lo que toca a los derechos políticos que sólo corresponden a los primeros. ” ¹²

En el supuesto de que, un no ciudadano o un extranjero ejerza el derecho de petición en materia política y la autoridad no emita respuesta, no se considere transgredido el derecho de petición, puesto que no podrán ejercerlo en ese tema, por lo que:

“En vista de esta limitación constitucional, todo extranjero o mexicano no ciudadano que eleve a cualquier autoridad una solicitud de índole política, debe ser desatendido, sin esperar que a su instancia recaiga un acuerdo escrito en los términos del segundo párrafo del artículo 8.” ¹³

El derecho de petición es ejercido comúnmente vía escrito libre, pero no es la única forma de ejercerlo, se puede llevar a cabo mediante reuniones o asambleas con objeto lícito, puesto que:

“... en los términos del artículo 8º constitucional, parecería que el derecho de petición únicamente se ejerce por escrito, y no en cualquier otra forma. Esto no resulta estrictamente cierto, ya que el segundo párrafo del artículo 9º constitucional –que ya hemos examinado–, precisa la legalidad de las asambleas o reuniones que tengan por objeto hacer una petición a una autoridad, sino se profieren injurias contra ésta, ni se hiciere uso de violencias o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se desee.” ¹⁴

¹² Castro V., Juventino. Op. cit., pp. 103-104.

¹³ Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. cit., p. 379.

¹⁴ Castro V., Juventino. Op. cit., p. 104.

El derecho de petición en materia fiscal y aduanera, formulado ante la autoridad fiscal y federal, podrá ejercerse de manera escrita, en el que se narrarán de manera breve los hechos considerados necesarios para resolver en determinado sentido, puesto que las leyes secundarias no contemplan que el mismo pueda efectuarse de manera distinta a la escrita como lo son las reuniones o asociaciones con objeto lícito. En ese sentido:

“La petición debe formularse por escrito. Al respecto, vaya por delante esta aclaración, si queremos que la petición produzca su debida eficacia, no basta el de hacerla por escrito, sino que, además, debemos revestir nuestra petición escrita formalmente, es decir, en el escrito haremos una relación de la serie de hechos o actos que permitan otorgarle una configuración lógica y determinada que prepare y forme la voluntad de la autoridad y que sean suficientes para generar el acto o contestación a dictarse.”¹⁵

El derecho de petición además, debe realizarse de manera pacífica y respetuosa, en el entendido que, debe llevarse a cabo de manera tranquila y sin ofender a la autoridad a la que se dirija, puesto que:

“Se comprende, desde luego, el término, de la “manera pacífica” en que debe formularse, puesto que no es un medio para ejercer presión o violencia sobre la autoridad, y, también el del vocablo de “respetuosa”, que no es otra cosa que el ropaje cortés que viste todos nuestros actos, y más el de una solicitud, el cual aleja toda injuria y diatriba; lo que es lógico ora se

¹⁵ Bernal Polo, Efraín. *Breviario de Garantías Constitucionales*, Porrúa, S.A., México, 1993, p. 95.

encamine la petición a procurar el bien individual, ora tenga o no por objeto la consecución del bien público.”¹⁶

Una vez ejercido el derecho de petición escrito con la firma del solicitante, de manera pacífica y respetuosa, la autoridad administrativa ante quien se dirija el escrito se encuentra obligada a dar respuesta fundada y motivada al solicitante, ya que:

“A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene la obligación de hacerlo conocer en breve en término al peticionario... Este derecho está reconocido no ante los particulares entre sí, sino en relación con los funcionarios y empleados públicos; que consiste en una obligación de hacer por parte de las autoridades, que obliga a contestar las peticiones conforme se ha mencionado, esto es: por escrito, de manera pacífica y en forma respetuosa. En todo caso, la resolución que recaiga está sujeta a la garantía de legalidad del artículo 16, que exige motivación y fundamentación en toda orden de la autoridad que afecte a un particular.”¹⁷

Cabe reiterar que, para no vulnerar el derecho de petición la autoridad administrativa se encuentra obligada a emitir al peticionario respuesta debidamente fundada y motivada, ya que el derecho citado:

“... Su existencia es consecuencia de una exigencia jurídica y social propia de un Estado de Derecho, en el que los mandantes se reservaron la potestad para exigir de sus mandatarios,

¹⁶ Id. p. 96.

¹⁷ Bazdresch, Luis. Op. cit., pp. 89-90.

servidores, funcionarios o autoridades del Estado las informaciones y, en su caso, las respuestas de lo que les soliciten, vale decir, para que contesten lo que es procedente y congruente, haciendo del orden jurídico su finalidad, el objeto de su actuación y, por tanto, es un derecho subjetivo público que pertenece a toda persona física o moral.”¹⁸

El derecho de petición debe resolverse en “breve término”, pero tal término no es contemplado en la Constitución Federal, por lo que, se deja a consideración de la autoridad administrativa a resolver en cierto tiempo, ya que:

”Es cuestión perfectamente dilucida que la disposición constitucional contiene un concepto no definible totalmente como lo es la obligación de las autoridades de contestar las peticiones en “breve término”, lo cual obliga a una interpretación de dicha norma al momento de aplicarse. La interpretación primaria es la llamada “auténtica”, como lo es en el presente caso las consideraciones del Constituyente que ya hemos señalado, y ésta no puede ceder frente a consideraciones o criterios del legislador ordinario –federal o local-...”¹⁹

Hasta este momento, no se ha dado un plazo cierto, para saber que debe considerarse por “breve término”, al no indicarse un tiempo para resolver la consulta planteada, la autoridad administrativa no vulneraría la garantía de petición, en ese sentido:

“De otra manera sucederá lo que hasta aquí, que el derecho de petición quede desatendido por no acordarse nada a la petición del ciudadano, sin que esta omisión de la autoridad pueda

¹⁸ Id. p. 95.

¹⁹ Castro V., Juventino. Op. cit., p. 103.

fundar un cargo de responsabilidad procedente. Debe, por lo mismo, fijarse el término y marcarse la pena en que se incurra cuando aquél llegue a transcurrir por completo, sin que la autoridad haya acordado nada a la petición.”²⁰

El artículo 8 de nuestro Ordenamiento Fundamental, sólo menciona que, la autoridad dará respuesta a la petición en “breve término”, sin establecer el plazo en el cual deba emitirse la respuesta, lo cual no tiene como consecuencia fincar responsabilidad a la autoridad por dicha falta. Para obligar a la autoridad a dar respuesta deben emplearse otros medios, con los cuales se logra que, la autoridad emita respuesta.

La causa de que, la Norma Suprema no establezca un término para resolver el derecho de petición no obedece a una imprecisión, puesto que para emitir resolución definitiva, la autoridad debe tomar en cuenta la complejidad del planteamiento para emitir resolución definitiva, en virtud de que:

“El proyecto de Constitución ya señala el breve término para producir la contestación, y los constituyentes urgían se concretara el término dentro del cual debía producirse la contestación, la Comisión respectiva hizo notar que, dada la gran variedad de asuntos que podrían plantearse en una petición, no era posible fijar un término común a cargo de todas las

²⁰ Montiel y Duarte, Isidro. *Estudio Sobre Garantías Individuales*, Porrúa, S.A., 6 ed., México, 1998, p. 291.

autoridades para que se produjera el acuerdo. Por ello se respeto la redacción actual que, si bien es imprecisa, debe ajustarse casuísticamente a los distintos planteamientos, a la vista de los trámites que resultan indispensables para producir la contestación. Ello no significa que se sujete la obligación de las autoridades al recargo o desahogo de las labores que tengan, sino a la naturaleza del trámite que debe preceder a la resolución.”²¹

Algunos autores consideran que la autoridad administrativa debe dar respuesta al derecho de petición en un plazo máximo de cuatro meses, lo anterior de conformidad con el poder judicial federal, al indicar:

”La idea de breve término que emplea el artículo 8 de la Constitución no ha sido delimitado cronológicamente. Sin embargo, la Corte ha estimado, en su jurisprudencia, que dicha disposición se infringe si transcurren cuatro meses...”²²

El derecho de petición no se encuentra satisfecho en su totalidad cuando la autoridad haya emitido la respuesta a la petición, sino que, además debe de notificar al peticionario la resolución definitiva, dentro del breve término, toda vez que:

“... el derecho de petición tenga de ser perfectamente inviolable y prácticamente respetado, necesario es que la ley orgánica del artículo 8º de nuestra constitución, marque con precisión

²¹ Castro V., Juventino. Op. cit., p. 102.

²² Burgoa Orihuela, Ignacio. Op. cit., p. 378.

el término, dentro del cual deba la autoridad hacer conocer al peticionario el acuerdo que haya recaído a su petición.”²³

Además:

“El acuerdo que recae a la solicitud debe notificarse, ya que aunque las autoridades en caso de presentarse el amparo por violación al artículo 8º constitucional, acrediten en el expediente que se proveyó ya ese escrito, si no demuestra haber notificado el proveído o acuerdo que al respecto hubiere dictado, su omisión no se subsana con el informe justificado...”²⁴

La autoridad administrativa al resolver el derecho de petición, debe fundar y motivar su respuesta, para evitar transgredir alguna garantía individual del solicitante, toda vez que:

“Aunque el artículo 8 constitucional no lo indique, el acuerdo escrito que deba recaer a una solicitud de la misma índole, debe ser congruente con ésta... Bajo este nuevo aspecto se pone más aún de manifiesto la similitud entre la acción procesal y el derecho de petición, pues así como se juzga violatoria de garantías una sentencia, cuando no hay congruencia entre lo demandado y lo resuelto, relacionándolos con las excepciones de los demandados o acusados, las probanzas aportadas y los alegatos producidos, igualmente resulta violatorio de la garantía constitucional cuando el acuerdo que produce la autoridad es incongruente respecto a lo pedido. En materia judicial, tampoco rige el artículo 8º constitucional, cuando las

²³ Montiel y Duarte, Isidro. Op. cit., p. 291.

²⁴ Bernal Polo, Efraín. Op. cit., p. 98-99.

peticiones que se presentan o dirigen a la autoridad judicial sean sobre los asuntos de su competencia, bien en la jurisdicción contenciosa o en la voluntaria.”²⁵

Los requisitos del derecho de petición son:

- Presentar por escrito de manera pacífica y respetuosa los hechos para llegar a una conclusión.
- Expresar una opinión, preferentemente jurídica.
- Firmar el solicitante.

Es labor de la autoridad competente:

- Emitir respuesta congruente con lo solicitado y aportado.
- Emitir en breve término la respuesta.

1.1.3. Precedentes judiciales federales.

El derecho de petición debe ser ejercido por el ciudadano mexicano afectado, encontrándose obligada la autoridad administrativa a resolver la solicitud o solicitudes planteadas, al no ser causal de falta de respuesta la variedad de planteamientos hechos, sirven de sustento los criterios jurisprudenciales siguientes:

“Tesis aislada

²⁵ Id. pp. 95, 99.

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Octava Época, Tomo X, Septiembre de 1992

Página 320

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

PETICIÓN, EJERCICIO DEL DERECHO DE. SOLO LO PUEDE EJERCER EL DIRECTAMENTE AGRAVIADO. Tratándose de la violación al derecho de petición, no se encuentra legitimado para promover la demanda de garantías quien actúa en carácter de defensor de otra persona, en virtud de que en lo personal no le afecta la abstención reclamada, debiendo ser el titular de la garantía constitucional violada, quien ejercite tal derecho.

Tesis aislada

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Séptima Época

Tomo 145-150 Sexta Parte

Página: 197

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

PETICIÓN, DERECHO DE. El artículo 8o. constitucional ordena a las autoridades contestar en breve término las peticiones que se les eleven. Y si las autoridades pretenden justificar la dilación en la respuesta con base en que la petición elevada involucra cuestiones de enorme interés social, relacionadas con la salud del público consumidor, y que la resolución que se dicte puede ocasionar un serio perjuicio para la economía de la nación y de la población en general, por lo que se tienen que efectuar estudios tardados y profundos, se debe decir a ello que de ninguna manera basta, para justificar su tardanza en acatar su obligación constitucional, la afirmación dogmática de hechos y cuestiones sobre las que, en todo caso, debieron aportarse elementos de convicción al juzgador, que justificasen, con datos probados

y concretos y no con simples aseveraciones abstractas, la complejidad de los problemas a resolver y la naturaleza y calidad de los estudios que deben hacerse, etcétera, sin lo cual la violación a la garantía constitucional de ninguna manera podría considerarse justificada en el juicio de amparo.”²⁶

El derecho de petición no sólo se encuentra satisfecho con el acuerdo admisorio emitido por la autoridad administrativa, sino que también debe emitir y notificar en breve término al solicitante, los requerimientos de documentación e información para resolver lo conducente, puesto que no debe emitir requerimientos para dilatar la respuesta, tal y como ha sustentado el poder judicial federal en las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Tesis jurisprudencial I. 4o. A. J/1.

Octava Época

Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Tomo: I, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1988

Página 842

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

PETICIÓN, DERECHO DE. RECURSOS ADMINISTRATIVOS. Cuando se eleva a la autoridad una petición que implica el ejercicio de un recurso administrativo, no basta la admisión del mismo para que se satisfaga en su esencia lo previsto por el artículo 8o. constitucional, ya que

²⁶ *“Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas”*, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, disco compacto, México.

es a todas luces erróneo pretender que el derecho de petición en relación con el citado recurso se tenga por satisfecho con un sólo acuerdo admisorio del mismo, o bien, por el hecho de que el peticionario tenga conocimiento de que se encuentra en trámite, toda vez que aceptar lo anterior sería desvirtuar el elevado principio que rige a esta garantía y que es precisamente el evitar la incertidumbre que puede ocasionar para los gobernados el silencio y la inactividad burocrática.

Tesis jurisprudencial

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Sexta Época, Tomo: Tercera Parte, VI

Página 210

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

PETICIÓN, DERECHO DE. El artículo 8o. constitucional se refiere no sólo al resultado final de las peticiones que formulen los particulares, sino también a los trámites que se vayan cumpliendo en los casos en que la ley requiera la sustanciación de un procedimiento, imponiendo a las autoridades la obligación de hacer saber en breve término a los peticionarios, todos y cada uno de los trámites relativos a sus peticiones.

Tesis jurisprudencial

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Séptima Época, Tomo: 103-108 Sexta Parte

Genealogía: Informe 1977, Tercera Parte, tesis 16,

Página 36

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, al señalar:

PETICIÓN, DERECHO DE. TRAMITES SUCESIVOS. El artículo 8o. constitucional establece que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido,

la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. Ahora bien, cuando la petición consiste en una solicitud para el otorgamiento de una licencia de funcionamiento, o para una autorización similar, y cuando la tramitación de esa solicitud requiera legalmente que el particular satisfaga determinados requisitos, la garantía constitucional sólo es respetada por la autoridad cuando hace en un breve término los requerimientos necesarios al solicitante, para integrar el término relativo, y además, en un breve término también va proveyendo lo necesario a las promociones de la interesada y, por último, en un término que también sea razonablemente breve, dicta la resolución definitiva a la solicitud mencionada. Pues cuando la autoridad es lenta en la tramitación de la solicitud y en cada uno de los trámites correspondientes, y da la impresión de ser renuente en cuanto a llegar a la resolución final del asunto, no puede decirse que se esté respetando por ella el orden constitucional, por lo que hace al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de la Constitución Federal.”²⁷

La respuesta recaída a la consulta debe ser congruente con lo planteado, además de estar debidamente fundada y motivada, independientemente del sentido de la respuesta, en caso de que la autoridad dé respuesta evasiva, oscura y no señale los artículos aplicables, deja en estado de indefensión al peticionario, al desconocer las causas que llevaron a la autoridad a resolver en determinado sentido, sirven de apoyo:

“Tesis aislada

Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Tomos: 115-120 Sexta Parte, Genealogía: Informe 1978, Tercera Parte, tesis 31

²⁷ Ibidem.

Página 99

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación, página 123

PETICIÓN, DERECHO DE. RESPUESTAS AMBIGUAS. El artículo 8o. constitucional garantiza, como derecho constitucional de los gobernados, que a toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacer conocer ese acuerdo en breve término al peticionario. Ahora bien, si ese derecho constitucional debe tener algún sentido y no ser una mera norma hueca e inoperante, es claro que cuando la petición elevada a la autoridad contiene la solicitud de una conducta de dar o de hacer a la que el peticionario estima tener derecho, y si esa petición se funda y motiva, la respuesta de la autoridad no debe ser evasiva, o sibilina (oscuro o con apariencia importante), o limitarse a dar largas al asunto, ni a embrollarlo, sino que en forma clara y directa debe resolver sobre la pretensión deducida. Si las autoridades consideran que la pretensión es infundada, así deben decirlo claramente, expresando también claramente, por qué estiman improcedente o infundada la petición, a fin de dar al peticionario una respuesta congruente con su petición, en un sentido o en otro, pero en un sentido que ese peticionario pueda acatar o impugnar con pleno y cabal conocimiento de causa. Resultaría contrario al espíritu de la norma constitucional que si la petición no cuenta con el beneplácito de la autoridad, dicha petición se tenga por contestada, incongruentemente, con respuestas evasivas, o ambiguas, imprecisas: eso no es satisfacer el derecho de petición, sino disfrazar la negativa a satisfacerlo, y deja al peticionario en situación de indefensión, violándose de paso el debido proceso legal que consagran los artículos 14 y 16 constitucionales. Es decir, para que no se respire un clima de opresión y de decisiones no sujetas a derecho, sino un clima de paz y precisamente el correspondiente a un estado de derecho, es menester que las autoridades resuelvan las peticiones en forma franca clara, dando razón completa del por qué no se otorga lo solicitado, y dando al gobernado los elementos para aceptar o impugnar su negativa, de manera que dichas autoridades tengan por mayor interés que sus conflictos con los gobernados sean

compuestos (aun judicialmente) en cuanto al mérito de sus pretensiones, que negar lo que no quieren conceder mediante el camino de las imprecisiones los laberintos (sic), lo que más bien da impresión de que se pretende obstaculizar la petición del quejoso y el que pueda llegar a plantearla sólidamente ante los tribunales, o sea, el prevalecer de la potestad sobre el derecho. Y es fundada la argumentación del quejoso de que la respuesta recaída a su petición no es congruente con ella, si esa respuesta no resuelve sobre si procede o no, conceder la pretensión que deduce, sino que en forma ambigua, imprecisa, se limita a decir que una vez que se cumpla con los requisitos de ciertos preceptos "y demás relativos" se procederá en los términos que ordenan los mismos. Para que la respuesta hubiera sido congruente, debió decirse con toda claridad y precisión cuáles eran todos los preceptos aplicables, qué requisitos concretos debió satisfacer el peticionario en opinión de la autoridad, y cuáles serían las consecuencias de satisfacerlos o no, a fin de que con esa respuesta el gobernado supiese ya a qué atenerse respecto a su pretensión, o del acatamiento o de la impugnación de la respuesta recibida.”²⁸

El artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, señala que, a toda petición debe recaer una respuesta en “breve término”, sin indicar el plazo en el que se debe emitir respuesta. Al respecto, el poder judicial federal ha considerado que el “breve término” para emitir respuesta por regla general es dentro de los cuatro meses siguientes a la presentación de la consulta planteada. Lo anterior, debido a la gran variedad de planteamientos formulados en una sola consulta, no es posible emitir respuesta definitiva en el término general de 4 meses, lo cual es la excepción a dicho término, puesto que no es justificante para

²⁸ Ibidem.

dejar de emitir respuesta, sino que, la autoridad debe emitirla en un plazo prudente de acuerdo con la consulta planteada.

Sirven de apoyo a lo anterior:

“Tesis aislada

Emitidas por el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito

Octava Época Tomo: II, Segunda Parte-2, Julio a Diciembre de 1988,

Página 390

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

PETICIÓN, DERECHO DE. "BREVE TERMINO". La garantía que se consagra en el artículo 8o. constitucional tutela el derecho de los particulares para que les sea contestada toda petición que eleven a las autoridades, en breve término y, si la demanda de amparo se promueve antes de transcurridos cuatro meses desde la presentación del escrito que no ha sido contestado, y no existe motivo alguno para considerar que no pudo haberse dado debida respuesta en dicho lapso, existe violación al artículo octavo constitucional en perjuicio de la parte quejosa, pues las características de la petición son las que determinarán el término para que se estime violado dicho precepto e inclusive éste podría ser computado en días, si la naturaleza de la solicitud así lo exige.

Tesis aislada

Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito

Octava Época, Tomo: XII, Julio de 1993

Página 167

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

BREVE TERMINO" A QUE SE REFIERE ÉL ARTICULO 8o. CONSTITUCIONAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR. Si bien es verdad que el artículo 8o. constitucional habla expresa y

claramente de "breve término" para dar a conocer al quejoso sobre su petición, tal concepto debe interpretarse en relación directa a la naturaleza o características de la misma, lo que hace necesario que al abordar el problema a través de un juicio de amparo, el análisis deba ser casuista y en función al estudio o trámite que la contestación requiera, para adecuar el lapso prudente para que la autoridad cumpla con esa garantía." ²⁹

El derecho de petición se encuentra respetado una vez que la autoridad responsable dentro del término breve emite respuesta al peticionario y la notifica, ya que dicha garantía no se encuentra satisfecha con la sola emisión de la respuesta, sino además, debe notificarse al peticionario. Sirven de apoyo los criterios siguientes:

“Tesis aisladas

Primer Tribunal Colegiado del Segundo Circuito

Octava Época, Tomo: XI, Junio de 1993

Página 292

PETICIÓN, DERECHO DE. A LA AUTORIDAD CORRESPONDE PROBAR EL HABER DADO RESPUESTA A LO SOLICITADO. Si la responsable no acreditó haber dado respuesta a una petición dentro de los plazos estimados como prudentes, tal omisión constituye conculcamiento de la garantía de petición, consagrada en el artículo 8o. constitucional.

Tesis aislada

Primer Tribunal Colegiado del Décimo Tercer Circuito

²⁹ Ibidem.

Octava Época, Tomo: X, Septiembre de 1992

Página 263

DERECHO DE PETICIÓN. SE DEBE CONTESTAR CADA UNA DE LAS SOLICITUDES FORMULADAS. Es innegable que la autoridad responsable está obligada a dar contestación a cada una de las peticiones dirigidas por el agraviado haciéndole saber en breve término el trámite o destino que se dio a las solicitudes formuladas, porque el precepto constitucional que otorga la garantía individual, claramente precisa que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido; de lo que se traduce que lo establecido por el precepto constitucional no puede referirse únicamente a un acuerdo común, sino que debe proveerse cada una de las solicitudes.

Tesis aislada

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Séptima Época, Tomo: 205-216 Tercera Parte

Página: 127

Genealogía: Informe 1985, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 51, página 48, Informe 1986, Segunda Parte, Segunda Sala, tesis 51, página 48

PETICIÓN, DERECHO DE. CORRESPONDE A LA AUTORIDAD COMUNICAR AL INTERESADO, EN BREVE TERMINO, TANTO LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA COMO, EN SU CASO, LOS TRAMITES RELATIVOS A SU PETICIÓN. Las garantías del artículo 8o. constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide; impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo, también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario. Se viola la garantía que consagra el artículo 8o. constitucional cuando no se comunica por escrito algún acuerdo recaído a la solicitud; y la sola negativa de los actos reclamados por la autoridad responsable, tratándose de la violación al artículo 8o. constitucional, fundada en que

se dio respuesta a la solicitud formulada por el gobernado, no es bastante para tenerla por cierta, en virtud de que, dada la naturaleza propia de los actos reclamados, habiendo reconocido la autoridad que se le formuló la solicitud por escrito, corresponde a la propia autoridad demostrar el hecho positivo de que sí hubo la resolución respectiva y de que se hizo del conocimiento del peticionario. Por último, el artículo 8o. constitucional se refiere, no sólo al derecho que los gobernados tienen para que se les haga conocer la resolución definitiva que pone fin a su petición, sino también a los trámites que se vayan cumpliendo en los casos en que la ley requiera la sustanciación de un procedimiento, imponiendo a las autoridades la obligación de hacer saber en breve término a los interesados todos y cada uno de los trámites relativos a sus peticiones.”³⁰

1.2. Consulta real y concreta.

El derecho de petición contenido en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, es retomado por las leyes secundarias, respetándose los límites impuestos en nuestro máximo ordenamiento, como lo es, dar respuesta en un cierto tiempo. Así que, en el caso concreto, el Código Fiscal de la Federación retoma el derecho citado, indica los requisitos formales y establece que la consulta fiscal verse sobre una situación real y concreta.

1.2.1. Concepto de consulta.

³⁰ Ibidem.

El concepto de consulta indica:

“Acción y efecto de consultar. 2. Parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de algo. 3. Conferencia entre profesionales para resolver algo... Consultar. Examinar; tratar un asunto con una o con varias personas... 3. Pedir, parecer, dictamen o consejo. 4. Dicho de un consejo, un tribunal o de otros cuerpos antiguos: Dar, al rey o a otra autoridad, dictamen por escrito sobre un asunto, proponerle sujetos para un empleo.”³¹

En el lenguaje coloquial, la consulta significa dar opinión escrita o verbal de algo solicitado y tratar un asunto entre varias personas. Además, el término significa:

“Parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se dé acerca de una cosa... Dictamen que los consejos, tribunales u otros cuerpos dan por escrito al rey sobre un asunto que requiere su real resolución, o proponiendo sujetos para un empleo... Der. El responder a las consultas que se les hagan es una de las principales funciones del jurisconsulto y en donde éste debe revelar sus conocimientos, su criterio jurídico, su espíritu reflexivo y su rectitud de conciencia, huyendo de precipitaciones, ligerezas y conveniencias personales.”³²

Por consulta también podemos entender la opinión dada sobre algún aspecto puesto a consideración. En el ámbito del derecho es una opinión dada por un

³¹ "Concreto", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, 22 ed. Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 2001, p. 615.

³² Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana, t. XV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979, p. 97.

especialista en algún tema determinado, sirviéndole de base sus conocimientos adquiridos.

Desde la perspectiva jurídica la consulta es el:

"Parecer o juicio que se requiere de un experto. Pregunta de carácter jurídico que se hace a uno o varios abogados. Examen de una cuestión de derecho por un jurista, que emite su opinión sobre el punto o puntos propuestos... Dictamen o informe que dan ciertos tribunales o consejos cuando se requiere de ellos asesoramiento en determinado asunto." ³³

En ese sentido, es el juicio emitido por uno o varios expertos sobre un tema de derecho. Por lo tanto podemos concluir que la consulta es la opinión emitida por uno o varios especialistas sobre un tema determinado, para el caso concreto, sobre un planteamiento, aplicable en materia fiscal o aduanera.

1.2.2. Concepto de real.

La consulta planteada a la autoridad administrativa federal debe ser real, por lo que, el término real coloquialmente significa:

"Que tiene existencia verdadera y efectiva." ³⁴

³³ Cabanellas, Guillermo, "Consulta", *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. II, 21 ed., Ed. Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, 1989, p. 321.

³⁴ "Real", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Op. cit. p. 1904.

Misma definición es adoptada por la obra denominada Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana, tomo XLIX, editorial Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979, en la página número 1000.

En ese sentido, la palabra real significa que, la cuestión planteada tiene presencia por sí misma y produce efectos de manera independiente, además, el concepto de la palabra real determina que:

“Como adjetivo, lo verdadero. Exacto. Efectivo. Concreto. Existente.”³⁵

Por lo tanto, al ejercer el derecho de petición retomado en materia fiscal, el solicitante debe de plantear de manera real su consulta a la autoridad administrativa, es decir, la solicitud debe tener existencia por sí misma y producir sus propios efectos.

1.2.3. Concepto de concreto.

Para realizar la consulta, además de ser real, debe ser concreta, en ese sentido, la definición de concreto comúnmente significa:

“Preciso, determinado, sin vaguedad.”³⁶. “Dícese de cualquier objeto considerado en sí mismo con exclusión de cuanto pueda serle extraño o accesorio.”³⁷.

³⁵ Cabanellas, Guillermo, “Real”, *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. VII, Op. cit., p. 23.

Alguna situación u objeto es concreto, cuando es preciso, sin cuestiones accesorias. En el ámbito jurídico concreto significa: “Existente o señalado con exactitud y claridad. Lo exento de agregados o accesorios.” Podemos concluir que, concreto para efectos jurídicos significa que una situación, acto u omisión es precisa sin necesitar de cuestiones accesorias.

1.2.4. Requisitos legales para formular la consulta real y concreta respecto de la interpretación de las disposiciones fiscales.

El solicitante para realizar una consulta en materia fiscal a la autoridad federal debe observar una serie de requisitos formales y de fondo, para que, la autoridad se encuentre obligada a emitir respuesta de manera congruente con lo solicitado, en caso de no reunir los requisitos exigidos por las disposiciones fiscales, la respuesta será carente de congruencia con lo solicitado.

³⁶ "Concreto", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, Op. cit., p. 615.

³⁷ "Concreto", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XIV, Op. cit., p. 1004.

Respecto de las autorizaciones, la ley no establece requisito alguno en general a observar para solicitar autorización, el contribuyente sólo debe observar los requisitos de forma aplicables a las consultas, contenidos en los artículos 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación.

Además, el contribuyente debe reunir los lineamientos específicos contemplados en la norma que contenga alguna autorización, por ejemplo, previa a la enajenación de acciones a costo fiscal, el contribuyente debe obtener autorización de la autoridad fiscal para realizar dicho acto, de conformidad con el artículo 26, primer párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.2.4.1. Requisitos de forma.

Para ejercer el derecho de petición consagrado en el artículo 8 de la Constitución Federal en materia fiscal ante las autoridades fiscales federales, deben observarse una serie de requisitos para ejercerlo. Tales requisitos son establecidos en los artículos 18, 18-A, 19 del Código Fiscal de la Federación vigente para 2007, cuyos contenidos son los siguientes:

Artículo 18.

“Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital.

Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito.

II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.

III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este Código.”

Artículo 18-A.

“Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este Código, con lo siguiente:

I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este Código.

II. Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado.

IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.

VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código.

Si el promovente no se encuentra en los supuestos a que se refieren las fracciones II, VII y VIII de este artículo, deberá manifestarlo así expresamente.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, penúltimo párrafo de este Código.”

Artículo 19.

“En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

El otorgante de la representación podrá solicitar a las autoridades fiscales la inscripción de dicha representación en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente. Con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades. Para estos efectos, el Servicio de Administración Tributaria podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

La solicitud de inscripción se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria. Es responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente. Para estos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los 5 días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación surtirán plenos efectos jurídicos.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

Quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción.

Para los efectos de este artículo, las escrituras públicas que se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834-Bis del Código Civil Federal, deberán contener firma electrónica avanzada del fedatario público.

Cuando las promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas.”³⁸

El contribuyente para ejercer el derecho de petición en materia fiscal, deberá formularlo por escrito libre, además de reunir los requisitos siguientes:

- Señalar su nombre, número telefónico y en su caso de los autorizados, indicar si promueve por propio derecho o en representación, en éste último supuesto, deberá de acreditar su personalidad ante la autoridad mediante escritura pública, o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas ante las autoridades fiscales, notario o fedatario. El poder dado al representante legal se dará de manera general para realizar actos de administración, para pleitos y cobranzas.

³⁸ *Código Fiscal de la Federación*, Compilación ejecutiva, Dofiscal editores, 11 ed., México, 2007.

- Indicar la autoridad a la que se dirige, registro federal de contribuyentes con su clave, para fijar la competencia territorial de la autoridad administrativa, domicilio para oír y recibir notificaciones, indicar las personas autorizadas para tales efectos, se recomienda señalar como domicilio para practicarse las notificaciones dentro de la jurisdicción territorial de la autoridad a la que se dirige el escrito para evitar dilaciones en el trámite.
- Señalar los nombres, direcciones y registro federal de contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, así como de todas las personas involucradas, en el caso de que éstos intervengan, en el supuesto de que no intervengan, así debe señalarse.
- Describir las actividades a las que se dedica, la cuantía de la promoción, los hechos y circunstancias relacionadas con la promoción y acompañar la documentación con la que soporte su dicho, las razones que motivan el planteamiento; también si fue puesto a consideración de otras autoridades federales o locales y en su caso el sentido de la resolución.
- Señalar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados previamente ante esa autoridad u otra, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y en su caso, el sentido de la resolución.
- Indicar si se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal federal o de entidades federativas en ingresos federales, los periodos y contribuciones objeto de la revisión, si se encuentra

dentro del plazo de 6 meses que tiene la autoridad para emitir la resolución definitiva.

En el supuesto de que el contribuyente no reúna los requisitos citados, la autoridad deberá requerir al contribuyente, para que un plazo de 10 días presente la documentación e información solicitada, en el supuesto de no desahogar el requerimiento, se tendrá por no presentada la promoción, por último, si el contribuyente no sabe que formato emplear, la autoridad especificará el formato en el requerimiento.

En el caso de las consultas en materia aduanera respecto del método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías, cuando el promovente no reúna con los requisitos establecidos en los artículos 18, 18-A o 19 del Código referido o se necesite información o documentación adicional, la autoridad deberá requerirlo, para que un plazo de 30 días presente la documentación e información solicitada, en el supuesto de no desahogar el requerimiento, se tendrá por no presentada la promoción, lo anterior de conformidad con el artículo 78-B, tercer párrafo de la Ley Aduanera vigente en el 2007.

1.2.4.2. Requisitos de fondo.

Una vez reunidos los requisitos de procedencia, es necesario que la consulta fiscal verse sobre un punto jurídico, en ese sentido, el solicitante debe hacer un planteamiento a la autoridad federal.

En materia fiscal deberán observarse los artículo 34, primer párrafo y 34-A, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación referido, los cuales indican:

Artículo 34.

“Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

...”

Artículo 34-A.

“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.

...”³⁹

³⁹ Ibidem.

El artículo 9, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente en el 2007, señala lo siguiente:

“Artículo 9.

Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

...”⁴⁰

Podemos deducir, que hay dos tipos de consulta:

- En materia fiscal, conforme al artículo 34 transcrito, la consulta debe reunir los requisitos siguientes:
 - Versar sobre una situación individual, real y concreta. También podrá efectuarse sobre actos futuros e inciertos, encontrándose la autoridad fiscal a emitir respuesta para no transgredir el derecho de petición, pero tal consulta no reúne el requisito de ser real.
 - En materia aduanera se establece una hipótesis que más adelante se mencionará.
 - Respecto de la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas,

⁴⁰ *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, Dofiscal editores, 3 ed., México, diciembre 2005.

en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, además el contribuyente deberá acompañar la información, datos y documentación, necesarios. Dicho tema se abordará en el Capítulo 2, inciso 2.2.1.3. del presente trabajo.

En materia aduanera las consultas deberán contener los requisitos siguientes:

Artículo 47.

“Los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, podrán formular consulta a las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de la mercancía objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

Dicha consulta podrá presentarse directamente por el interesado ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, señalen las fracciones arancelarias que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda, anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Quienes hubieran formulado consulta en los términos del párrafo anterior, podrán realizar el despacho de las mercancías materia de la consulta, por conducto de su agente o apoderado aduanal, anexando al pedimento copia de la consulta, en la que conste su recepción por parte

de las autoridades aduaneras. Para ejercer ésta opción se efectuará el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

...

Las personas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrán presentar consulta a las autoridades aduanera, para conocer la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, anexando, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.”

Artículo 78-B.

“Los importadores podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

La consulta deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir la resolución.

...“⁴¹

El artículo 47 señala que, los importadores, exportadores, agentes o apoderados aduanales, confederaciones, cámaras o asociaciones, previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, podrán formular consulta a

⁴¹ *Ley Aduanera*, Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2006.

las autoridades aduaneras sobre la clasificación arancelaria de la mercancía objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

Los importadores, exportadores, agentes o apoderados aduanales, confederaciones, cámaras o asociaciones al realizar la consulta deberán observar los requisitos siguientes:

1. Formular el escrito de conformidad con los requisitos de forma establecidos en los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación,
2. Señalar la fracción arancelaria considerada aplicable, expresar los argumentos para sustentar su dicho y la fracción con la que exista duda y,
3. Anexar, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación.

Las personas que hayan formulado consulta en los términos del segundo párrafo del artículo 47, de la Ley Aduanera, podrán efectuar el despacho de la mercancía objeto de la misma, una vez observados los requisitos siguientes:

1. Realizar la consulta en términos de los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación,
2. Señalar la fracción arancelaria considerada aplicable,
3. Expresar los argumentos para sustentar su dicho y la fracción con la que exista duda,

4. Anexar las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación,
5. Anexar al pedimento copia del acuse de recibo de la consulta,
6. Pagar las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, y las cuotas compensatorias y,
7. Cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

Los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, podrán presentar consulta en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación – consulta individual, real, concreta, que los hechos sujetos a consulta no se modifiquen con posterioridad y que la autoridad no ejerza sus facultades de su comprobación sobre los hechos-, a la autoridad fiscal, para conocer la clasificación arancelaria de la mercancía a importar o exportar, anexando, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria, puesto que en algunas ocasiones, por la complejidad de las fracciones arancelarias, surge la duda de saber si la mercancía importada se encuentra correctamente clasificada, para así evitar futuras determinaciones de créditos.

Conforme al diverso 78-B de la Ley transcrita los importadores deberán observar los requisitos señalados en los numerales 18, 18-A y 19 del Código Fiscal referido y solamente su consulta debe versar sobre el método de valoración (artículos 64, segundo párrafo y 65 de la Ley Aduanera vigente) o sobre los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías (valor de transacción de mercancías idénticas, valor de transacción de mercancías similares, valor de precio unitario de venta determinado, valor reconstruido de las mercancías importadas y valor determinado, contemplados en los diversos 71, 72, 73, 74, 77 y 78 de la Ley Aduanera vigente)

1.3. Tipos de interpretación de las disposiciones fiscales.

La interpretación consiste en desentrañar el sentido contemplado en el precepto legal por aplicar, es decir, entender el mandato expresado en la norma mediante su interpretación y determinar la eficacia de la norma en el tiempo y en el espacio.

Coloquialmente la interpretación consiste en explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos carentes de claridad, por lo tanto, las leyes fiscales, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto, por lo que, se interpreta una ley cuando se busca esclarecer o desentrañar su sentido mediante el análisis de las palabras que forman el supuesto normativo.

1.3.1. Indubio contra fiscum.

Una forma de interpretar las leyes fiscales y aduanera es en contra de la autoridad fiscal, ya que:

“... las normas tributarias deben aplicarse las mismas reglas que legalmente son aplicables a la interpretación de los contratos, especialmente, el principio que establece que, en los casos de duda, los pactos se interpretan en favor de quien ha contraído la obligación. Con estos mismos razonamientos de la escuela contractualista francesa, se llegó a afirmar que cuando surgen dudas en la interpretación de la ley es por culpa del Estado acreedor, el cual al promulgar la norma que establezca los supuestos del nacimiento de la obligación tributaria, deberá hacerlo con la mayor claridad posible, pues si su voluntad en tal sentido no es suficientemente clara, el propio Estado debe sufrir las consecuencias...”⁴²

La interpretación de la norma fiscal debe ser en contra del fisco toda vez que:

“Se basa este criterio doctrinario en que si el legislador es el autor o creador de la norma que establece la obligación fiscal, y forma parte del poder público, éste debe sufrir las consecuencias de la expedición de una norma oscura o deficiente, pues siendo las

⁴² Cárdenas Elizondo, Francisco. Introducción al estudio del derecho fiscal, Porrúa, S.A., México, 1992, p. 170.

contribuciones cargas que se imponen a los contribuyentes, en caso de oscuridad o duda debe estarse por la no imposición o pago.”⁴³

El origen de interpretar las leyes contra el fisco se debe a que tanto la autoridad administrativa fiscal como el legislador, forman parte del poder público y participan en la elaboración de las leyes fiscales, por lo que, cualquier deficiencia en la hipótesis normativa, es consecuencia de una falta de técnica legislativa, por lo que, sus consecuencias deben ser asumidas por la autoridad fiscal.

1.3.2. Indubio pro fisco.

Una forma más de interpretar las leyes fiscales es a favor del fisco, al indicar que:

“... En esta posición se busca mantener la igualdad de los contribuyentes, evitando excepciones en la tributación, pugnando por la interpretación restrictiva de las exenciones y, sosteniendo que la función del juez debe concretarse a secundar la intención del legislador...”

⁴⁴

⁴³ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho fiscal*, Mc Graw Hill, México, 1998, p. 127.

⁴⁴ Cárdenas Elizondo, Francisco. *Op. cit.*, p. 171.

La interpretación a favor del fisco también obedece a que:

“... el Estado no establece las contribuciones para enriquecerse o aumentar su riqueza, sino que exige lo indispensable para cubrir las necesidades previstas en el presupuesto de egresos, y lo que se pague de menos por un contribuyente, se convierte en agravación de la situación de otro, por lo cual, para que el Estado subsista, lo no pagado por uno debe ser pagado por otro.”⁴⁵

En la interpretación a favor del fisco se busca mantener la igualdad de los contribuyentes, pero lo más trascendental, es su finalidad consistente en que el órgano juzgador debe continuar con la intención del legislador -reconocer el pago de contribuciones para satisfacer el gasto público-, al considerar que el Estado no persigue un fin lucrativo con el establecimiento de contribuciones a recaudar, sino al recaudar las contribuciones impuestas mediante leyes se busca satisfacer el nivel mínimo de necesidades de la colectividad.

1.3.3. Interpretación estricta.

Otra forma de interpretar las leyes fiscales, es mediante la interpretación estricta, puesto que:

“... el principio de interpretación rígida o estricta de las leyes fiscales, considerando que sus normas sólo son aplicables a las hipótesis claramente previstas por el legislador, sin que de

⁴⁵ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit., p. 128.

ninguna manera se puedan extender a través de razonamientos lógicos y de aplicación analógicas, acaso no expresamente previstos por la misma.”⁴⁶

“... Se interpreta una ley cuando se descubre su sentido y alcance. Corresponde al intérprete determinar que quiso decir la norma y en qué casos resulta aplicable...”⁴⁷

“La interpretación declarativa o estricta es aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo y tampoco sin extenderlo...”⁴⁸

“... La voluntad del legislador es aquella que se exterioriza del significado y manifiesto de las palabras. La gramática constituye una pieza de gran aporte en la sustentación de este método...”⁴⁹

⁴⁶ Cárdenas Elizondo, Francisco. Op. cit., pp. 129, 171.

⁴⁷ Belisario Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Edit. Astrea, 8 ed., Buenos Aires, 2002, p. 244.

⁴⁸ De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, S.A., 26 ed., México, 2005, p. 66

⁴⁹ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Ediciones Contables Fiscales y Administrativas, S.A., 4 ed., México, 1996, p. 199.

Conforme a lo expuesto, la interpretación de las disposiciones fiscales debe ser conforme al contenido de la norma, cuando el supuesto se actualiza, por lo que, no debe restringirse ni hacerse extensivo a otras actualizaciones.

Para interpretar las disposiciones fiscales, debemos observar el contenido del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, cuyo tenor es el siguiente:

Artículo 5.

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”⁵⁰

Es dable expresar que:

“Dicho precepto nos permite sostener que la legislación fiscal federal sigue el principio de interpretación estricta del derecho, procurando ante todo respetar el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo, pero ante todo cuidando el espíritu jurídico que dio origen o sirvió de fundamento para crear ese

⁵⁰ *Código Fiscal de la Federación, Op. cit.*

precepto jurídico, en lo que se refiere a cargas tributarias, esto es, para que en forma correcta se especifique el alcance de los elementos de la obligación tributaria, como son: el objeto, sujetos pasivo y activo, la base del tributo, la cuota o tarifa, forma y periodo de pago y exenciones.

Las exenciones, son las excepciones a la regla de la obligación tributaria, esto es, se refiere a todos aquellos supuestos, personas o cosas que están liberadas de la obligación contributiva por razones económicas, sociales o políticas, y que deben respetarse para que haya eficacia en la política y justicia fiscal, y en cada ley tributaria quedan identificadas tanto las cargas como las exenciones para efectos de que sean interpretadas y aplicadas correctamente.

El mismo dispositivo en comento permite alcanzar un equilibrio en la interpretación de la norma jurídica fiscal, al ordenar que otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica...”⁵¹

El Código Fiscal de la Federación en el artículo transcrito indica que, la interpretación estricta, significa desentrañar el sentido de las palabras empleadas por el legislador. Dicha interpretación es aplicable a las disposiciones fiscales relativas al sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, excepciones, infracciones y multas. Respecto a las otras disposiciones fiscales es aplicable cualquier método de interpretación jurídica y ante la ausencia de norma fiscal expresa, se aplicará supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, no siendo dicha aplicación contraria a la naturaleza del derecho fiscal.

⁵¹ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*, Ed. Porrúa, S.A., ed. 3, México, 2003, p. 68.

1.3.4. Interpretación analógica.

La interpretación analógica es la aplicación de una hipótesis legal aplicable por semejanza a una situación no regulada por la ley, por lo que:

“Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza -no igualdad- con la situación verdaderamente aplicable. Con esto se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.”⁵²

Con la interpretación analógica se aplica un supuesto establecido en la ley a una situación jurídica no regulada por la ley, por lo que, al aplicarse esta interpretación se realizarían una serie de arbitrariedades por parte del sujeto que la aplica, puesto que hace extensiva una hipótesis legal para regular un acto no regulado debidamente por la ley.

1.3.5. Interpretación auténtica.

⁵² Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Ed. Porrúa, S.A de C.V., 12 ed., México, 1996, pp. 151-152.

Otra forma de interpretar las leyes fiscales es mediante la interpretación auténtica que:

“... identifica la voluntad de la ley con la voluntad del legislador, esto es, para disponer lo que la ley dispone hay que investigar lo que el legislador quiso, buscar cuál fue su intención. Según esta teoría, en la ley se contiene íntegro todo el Derecho y, por tanto, la labor del intérprete se debe constreñir a la exégesis de los textos en los cuales siempre se encuentra el pensamiento de su autor...

Al atribuirse la máxima importancia a la intención del legislador, se le tiene que dar gran relevancia a los trabajos preparatorios de cada una de las leyes, como a la exposición de motivos, a las discusiones parlamentarias que procedieron a la expedición de la ley, así como a su causa próxima,...”⁵³

En esta interpretación debe atenderse a lo que el legislador quiso decir en la disposición legal, por ende:

“Es la que realiza el propio legislador, o sea el órgano encargado de elaborar la ley expresando la finalidad con que se concibió, o definiendo en el mismo texto o en una ley posterior, cual era el sentido de la expedición de una norma jurídica, señalando sus alcances y limitaciones.”⁵⁴

⁵³ Cárdenas Elizondo, Francisco. Op. cit., p. 179.

⁵⁴ Fernández Martínez, Refugio de Jesús. Op. cit., p. 126.

Por lo tanto, la interpretación auténtica se basa en lo que el legislador quiso decir en la hipótesis normativa, ya que el sentido de la misma no debe obedecer a cuestiones no razonables, sino para desentrañar el sentido de la norma, también debe acudir a los trabajos preparatorios de su elaboración, para entender el por qué de la norma.

La interpretación de las disposiciones fiscales debe hacerse indubio contra *fiscum* y de manera estricta, puesto que la autoridad fiscal interviene en la elaboración de dichas disposiciones y en algunas ocasiones solicita la opinión de un tercero, la cual es a veces considera y en otras no, por lo que, las disposiciones fiscales no tienen la finalidad de que su cumplimiento sea el correcto, sino que su finalidad es que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

La interpretación estricta de las disposiciones fiscales consiste en explicar las palabras empleadas por el legislador, de manera coherente para llegar a una conclusión aceptada.

Aunado a lo anterior, la interpretación debe hacerse de manera estricta, ya que el supuesto no contemplado en la norma fiscal no debe ser regulado hasta en tanto el legislador así lo provea.

CAPÍTULO 2

REQUISITOS Y EFECTOS DE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES EN MATERIA FISCAL FEDERAL

2.1. Aplicación estricta de las normas fiscales y aduaneras en las consultas y autorizaciones.

Una vez que el contribuyente ha planteado su consulta o solicitud de autorización en materia fiscal en el ámbito federal, la autoridad se encuentra obligada a emitir resolución definitiva recaída al planteamiento, por ende, al momento de resolver la consulta o autorización relativa al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, infracciones y sanciones, debe aplicar las disposiciones fiscales y aduaneras de manera estricta, de conformidad con los artículos 5, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 1, primer párrafo de la Ley Aduanera, vigentes durante 2007.

En ese orden, las autoridad fiscal debe utilizar de manera estricta las disposiciones referidas al emitir la resolución recaída a la consulta o solicitud de autorización.

2.1.1. Respeto del sujeto.

El sujeto en materia fiscal federal y aduanera es la persona física o moral que por sus actividades efectúa un acto regulado por las disposiciones referidas o por *motu proprio* se obliga a realizar cierta conducta, por lo que:

“La condición de sujeto deudor tributario se puede asumir por deuda propia o por deuda ajena, en el primer caso se está en presencia del Sujeto Pasivo o Contribuyente, en el segundo ante los sujetos responsables solidarios o subsidiarios...”¹, en ese sentido: “...es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen.”²

Asimismo, los artículos 1, primer párrafo y 2, fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, indican lo siguiente:

Artículo 1.

“Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto específico.

...”

¹ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 75.

² Margáin Manautou, Emilio. Op. cit., p. 279.

Artículo 2.

“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.

...”³

De la transcripción anterior se concluye que, por los actos o actividades efectuados por las personas físicas o morales descritos en las hipótesis contenidas en las leyes, dichas personas se encuentran obligadas a aportar cierta cantidad conforme a los ordenamientos fiscales para sufragar el gasto público.

2.1.2. Respetto del objeto.

El objeto de las disposiciones fiscales también se le conoce como hecho imponible, puesto que:

“Con el término objeto del tributo, se hace referencia al elemento o hecho de la realidad que soporta el tributo. Es por tanto, la renta, o el gasto (o, en su caso, el bien o rendimiento

³ *Código Fiscal de la Federación, Op. cit.*

concreto) sobre el que se hace recaer la carga tributaria.”⁴. “El objeto del hecho imponible... es el elemento sobre el cual se mide el monto del impuesto...”⁵

El objeto o hecho imponible establecido en las disposiciones fiscales son sinónimos utilizados para denominar lo que se encuentra sujeto al pago de impuestos. Además:

“... el presupuesto fijado por la ley para configurar el tributo, su naturaleza no puede ser más que jurídica, pues es producto de la propia norma y creación de ella...

... puede entenderse que el legislador tributario, a la hora de definir los hechos imponibles, puede adoptar hechos de la realidad de naturaleza económica (p.e., un ingreso o un gasto), o de naturaleza ya jurídica en virtud de otras ramas del ordenamiento que los han definido previamente (p.e., un arrendamiento), o incluso de naturaleza física (superficie de un local o capacidad de un depósito), o, en fin, de cualquier naturaleza, y cuya realización entienda que resulta indicativa de capacidad económica.”⁶

⁴ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 12 ed., España, 2001, p. 267.

⁵ Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Abeledo-Perrot, 3 ed., Buenos Aires, 2004, p. 164.

⁶ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano. *Op. cit.*, p. 266.

En ese sentido, el objeto imponible de las disposiciones fiscales en su manifestación normativa tiene su génesis en hechos jurídicos, económicos, de carácter físicos y de cualquier otra naturaleza.

El objeto es un acto que una vez efectuado produce consecuencias, entre otras, pagar cierta cantidad, por ende:

“Objeto es la realidad económica sujeta a imposición, es decir, lo que se grava; el hecho es aquello que hipotéticamente está previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria... situación que la ley señala como hecho generador de la carga fiscal, siendo la razón por la que se ha de pagar el tributo...”⁷

Al objeto también se denomina como:

“La figura del hecho generador del tributo está constituida por un hecho definido por el legislador en el componente escrito de la ley y a cuya realización el propio legislador vincula la producción de una serie de consecuencias jurídicas, por supuesto la más importante es la de hacer surgir la deuda tributaria a cargo de quien lo realiza y que por esa sola razón asume la condición jurídica de sujeto pasivo o contribuyente.

...

Está constituida por el valor o magnitud del elemento objetivo al que deberá aplicarse la alícuota para obtener el monto del impuesto a pagar.”⁸

⁷ Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*, Ed. Isef, México, 2005, pp. 69, 72.

⁸ Jiménez González, Antonio. Op. cit., pp. 75-77.

Por lo que, el tributo es el resultado de llevar a cabo el objeto establecido en la disposición fiscal o aduanera, puesto que:

“... el tributo se resuelve jurídicamente en una prestación de dar a cargo de un sujeto, como consecuencia de la realización de una serie de hechos o actos que se presumen y tipifican legalmente como manifestaciones de una capacidad de contribuir...

... Ese supuesto de hecho o supuesto fáctico (también denominado riqueza gravada u objeto material del tributo) constituye naturalmente, un elemento de la realidad social que conviene tener perfectamente diferenciado de la forma en que él mismo es contemplado por el legislador tributario y transportado a la norma, convirtiéndolo así en un supuesto normativo, esto es, en un hecho jurídico, que en esta rama del Derecho recibe, más específicamente, el nombre de hecho imponible.”⁹

El objeto imponible ocurre desde las perspectivas material, personal y espacial, es decir:

“El aspecto material del hecho imponible consiste en la descripción objetiva del hecho concreto que el destinatario legal tributario realiza o la situación en que el destinatario legal tributario se halla o a cuyo respecto se produce.

...

El elemento personal del hecho imponible hipotético está dado por aquél que realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron objeto del “elemento material” del hecho imponible...

...

⁹ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Derecho tributario I*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1994, pp. 189-190.

El aspecto espacial del hecho imponible es el elemento de la hipótesis legal condicionante tributaria que indica el lugar en el cual el destinatario legal del tributo realiza el hecho o se encuadra en la situación que fueron descritos, o el lugar en el cual la ley tiene por realizado el hecho o producida la situación que fueran objeto de la descripción objetiva llevada a cabo mediante el “aspecto material” del hecho imponible.”¹⁰

El aspecto material consiste en la realización de la hipótesis descrita en las normas fiscales y aduaneras. El aspecto personal corresponde a la persona física o moral que, con su conducta se ubica en la hipótesis referida. Por último, el aspecto espacial señala el lugar en el cual el sujeto referido realiza el objeto de la norma.

El acto efectuado por el sujeto para producir consecuencias fiscales, debe adecuarse a la hipótesis establecida en la ley, puesto que el objeto del impuesto: “...es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”¹¹

Al respecto, el artículo 6, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, indica:

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.

...”¹²

¹⁰ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit. pp. 274, 275, 277.

¹¹ Margain Manautou, Emilio. Op. cit., p. 295.

¹² *Código Fiscal de la Federación*, Op. cit.

Por lo tanto, el objeto es el hecho realizado por la persona física o moral, generador de la obligación contemplada en la ley fiscal.

2.1.3. Respecto de la base.

Cuando en las disposiciones fiscales se hace mención a la base, se refieren al componente sobre el cual se calcula el impuesto, es decir:

“La base sobre la cual se mide el impuesto es una magnitud aplicada directamente al mismo objeto material del hecho imponible.”¹³

La base del objeto de la disposición fiscal o aduanera se utiliza como elemento para determinar la prestación tributaria, es decir, la cantidad, por concepto de impuesto a pagar, por lo que:

“... la base imponible y el tipo de gravamen actúan como elementos de cuantificación de la obligación tributaria; sirven para cuantificar el objeto de esa obligación que no es otro que la prestación tributaria.”¹⁴

Por lo tanto, la base:

¹³ Jarach, Dino. Op. cit., pp. 87-88.

¹⁴ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano. Op. cit., p. 347.

“Es el monto o cantidad a la cual debe aplicársele la tasa o tarifa.”¹⁵

Conforme a lo anterior es dable decir que, la base es la cantidad a la cual se aplica un porcentaje para determinar la cuota a pagar por concepto de impuesto. También se considera a la base como el límite de cierta cantidad en dinero o de un bien valorable en dinero, por lo que:

“... es el parámetro constituido por una suma de dinero o por un bien valorable en términos monetarios y que siempre lo es cuando los tipos de gravamen son *ad valorem*.”¹⁶

Antes de calcular el impuesto, se debe restar a la base imponible las deducciones autorizadas por la ley, puesto que:

“El efecto de las deducciones es disminuir la base de imposición en una suma determinada y su finalidad, generalmente, es tomar en consideración la situación particular del contribuyente. A la base así disminuida se aplica la alícuota del impuesto.”¹⁷

Además, a la base del impuesto no sólo debe restarse las deducciones, también se le deben sumar otros ingresos para obtener la base, en ese sentido:

¹⁵ Reyes Altamirano, Rigoberto. *Elementos básicos de derecho fiscal*, Ed. Universidad de Guadalajara, 2 ed., México, 2001, p. 111.

¹⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit. p. 434.

¹⁷ Ibidem.

“Cuando el impuesto ha sido calculado por la aplicación de la alícuota a la base imponible, en ocasiones la suma obtenida no representa el adeudo fiscal del contribuyente, o sea el momento del impuesto, en virtud de que puede estar sujeta a reducciones o incrementos, que es necesario aplicar.”¹⁸

Una vez obtenida la base imponible, a la cual se le restaron las deducciones o en su caso se sumaron otros ingresos, se aplica la tarifa –tema que se tratará en el punto 2.1.4.- para obtener el importe a pagar, es decir:

“Mediante la aplicación de la tarifa a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo...”¹⁹

Excepción al párrafo anterior son los impuestos sobre ingresos brutos, puesto que a la base imponible se aplica la tasa sin que previamente se reste deducción alguna. Los impuestos se encuentran contemplados en:

- La Ley del Impuesto al Valor Agregado. Respecto de los actos regulados en esa Ley se aplica la tasa señalada sin restar previamente las deducciones -artículos 1 segundo párrafo, 2 y 2-A-.
- La Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios. Los actos o actividades regulados en esa Ley se aplica la tasa señalada sin restar previamente las deducciones -artículos 2, 2-A y 2-B-.

¹⁸ Id. p. 435.

¹⁹ Id. p. 434.

- La Ley del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos. En relación con los actos regulados en la Ley se aplica la tasa señalada sin restar previamente las deducciones -artículos 1 segundo párrafo, 2 y 2-A-.
- La Ley del Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2007. Respecto de los Ingresos provenientes de pagos en especie – aparatado séptimo del inciso a) del artículo 1-.
- La Ley del Impuesto al Activo. Respecto del activo que tengan las personas que realicen actividades empresariales –artículos 1, 2, 2-A y 5-A-.
- La Ley Aduanera. En relación con los mercancías extranjeras introducidas a territorio nacional regulados en la Ley se aplica la tasa señalada sin restar previamente las deducciones –artículo 1-.

Los actos regulados en las leyes referidas, con excepción de la Ley de Ingresos de la Federación, se harán mención en el punto 3.1.3. del presente trabajo.

Es necesario establecer que, a una porción del límite, que puede ser en dinero o en bienes valuables en dinero, también se conoce como base imponible, puesto que:

“Se llama alícuota al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, cuando éste consiste en dinero o en bienes valorables en términos monetarios, en este caso, el parámetro recibe el nombre de base imponible.”²⁰

2.1.4. Respecto de la tasa o tarifa.

Por tasa o tarifa se entiende como:

“...una obligación *ex lege*, que no tiene su causa en un contrato, a diferencia de lo que ocurre con los precios...”²¹

La tasa o tarifa puede expresarse de las maneras siguientes:

“a) Tipos de gravamen que se expresan en porcentajes y tipos que se expresan en cantidades de dinero... En el primer caso, el tipo es un porcentaje. En el segundo, el tipo es una cantidad de dinero.

b)... proporcionales y progresivos...

El tipo proporcional es siempre un porcentaje fijo de la base imponible, cualquiera que sea el valor de ésta. El tipo progresivo es variable. La progresividad consiste en que cuanto mayor sea el valor de la base imponible, más alto será el porcentaje que la ley manda aplicar.

²⁰ Id. p. 440.

²¹ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 95.

Los tipos de gravamen específicos consisten en una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el parámetro, de acuerdo con la medición de éste prevista por la ley...

El tipo gradual consiste, según Vicente-Arche, “en una suma de dinero cuyo importe varía según grados de una escala referida a una determinada magnitud...”²²

Las tarifas o tasas contenidas en las disposiciones fiscales mexicanas como se aprecian, han sido establecidas de diversas maneras para casos distintos, como son las formas siguientes:

- Porcentaje. Son establecidas en un tanto por ciento, que va de un mínimo a un máximo, por ejemplo, cuando la omisión del pago de contribuciones sea resultado de un error aritmético en las declaraciones, se impone una multa del 20% al 25 de las contribuciones omitidas, acorde con el artículo 78 del Código Fiscal de la Federación citado.
- Proporcional. Son establecidas en una cantidad fija, la cual incrementa conforme el objeto imponible aumenta, por ejemplo, las personas físicas que realicen erogaciones por concepto de pago derivado de una relación personal subordinada, estarán obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales, al monto erogado aplicarán alguna de las tasas siguientes:

²² Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., pp. 257-258.

Límite inferior	Límite superior	Cuota fija	Por ciento sobre el excedente del límite inferior
496.08	4,210.41	14.88	10.00
4,210.42	7,399.42	386.31	17.00

En ese sentido, si un patrón paga a tres trabajadores mensualmente por concepto de relación personal subordinada los montos siguientes:

- De \$496.08, aplicará a dicho monto una cuota fija en cantidad de 14.88.
- De \$4,000.00, por la cantidad excedente al excedente al límite inferior -\$496.08- aplicará a dicha cantidad un 10%.
- De \$4,210.42, aplicará a dicho monto una cuota fija en cantidad de 386.31.
- De \$5,000.00, por el monto excedente al límite inferior - \$4,210.42- aplicará a dicha cantidad un 17%.

Por lo que, la tasa o tarifa aumenta conforme se incrementa el objeto imponible, lo anterior acorde con los artículos 110, primer párrafo y 113 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007.

- Específico. Se establece en una cantidad fija a pagar por unidad, de acuerdo con la medición de éste, establecida en las disposiciones fiscales, ejemplos, la tasa aplicable del día 26 del segundo mes

anterior al día 25 del mes inmediato anterior al que se calcule para la enajenación de gasolina por cada agencia de ventas de Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios se estará a lo siguiente – artículo 2-A de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios vigente en el 2007-:

- Se multiplicará por el factor de 1.0 al monto obtenido de adicionar al margen comercial fijado por Petróleos Mexicanos a los expendios autorizados por el combustible en el periodo referido, los costos netos de transporte del combustible de la agencia de ventas al establecimiento del expendedor, sin incluir el impuesto al valor agregado –fracción II-.
- Se multiplicará por el factor de 0.8696, el precio de venta al público, cuando la enajenación se realice con tasa del 15 del impuesto al valor agregado –fracción III, segundo párrafo-.

Por lo que, independientemente de la cantidad de gasolina enajenada por las agencias de ventas de Petróleos Mexicanos, por sus organismos subsidiarios y expendios autorizados se aplicará una tasa o tarifa.

- Gradual. Se establece en una cantidad de dinero cuyo importe varía según el grado de alcohol referido en la ley, por ejemplo, las personas

físicas o morales que enajenen o importen bebidas con contenido alcohólico y cerveza, estarán a lo siguiente –artículo 2, fracción I, inciso A) de la Ley Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios vigente en el 2007-:

- Con una graduación alcohólica de hasta 14° G.L. (Gay Lussac), aplicarán una tasa del 25% -numeral 1-.
- Con una graduación alcohólica de más de 14° G.L. (Gay Lussac) y hasta 20° G.L. (Gay Lussac), aplicarán una tasa del 25% -numeral 2-.
- Con una graduación alcohólica de hasta 20° G.L. (Gay Lussac), aplicarán una tasa del 30% -numeral 3-.

En ese orden, entre más alto sea el grado de alcohol de las bebidas y de las cervezas, mayor será la tasa aplicable al objeto imponible.

Acorde con lo anterior:

“... frecuentemente la tasa no era aplicada en cuantía fija sino variada con el cambio de distintos elementos indicativos de modo más o menos aproximado, de la relevancia económica de la actividad concedida o, incluso, de la capacidad contributiva del sujeto solicitante...”

...

... se establece en una cantidad fija según dos parámetros distintos: la limitación o no de la operación a una sola provincia y el volumen de la renta mobiliaria de la categoría "B" (superior o inferior a un determinado mínimo) del sujeto autorizado."²³

Por lo que, la tasa o tarifa se establece en cuantía fija -como lo es en forma de porcentaje- y variada -como lo es forma gradual y específica-, en la segunda se consideran distintos elementos para su imposición, como son el ingreso de la persona y los grados de alcohol.

Por lo que, cabe recordar que la tasa o tarifa:

"Es la cantidad a pagar, en por ciento o en cantidad, establecida en ley."²⁴

De lo anterior se concluye que, la tasa o cuota es el porcentaje y la tarifa son los límites, dentro de los cuales se ubica el monto consecuencia del objeto del impuesto, establecidas en las leyes fiscales aplicables a la base del impuesto. El impuesto a cargo del sujeto pasivo se obtiene una vez aplicado la tasa o tarifa a la base del tributo.

²³ Moschetti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980, pp. 182, 190.

²⁴ Reyes Altamirano, Rigoberto. Op. cit., p. 111.

2.2. Requisitos de las consultas y autorizaciones en materia fiscal.

Los contribuyentes ante la duda de interpretar los límites de las disposiciones fiscales, podrán efectuar una consulta o autorización a la autoridad fiscal federal, es decir:

“Los particulares tienen derecho a promover diferentes tipos de instancias ante la autoridad, la cual deberá emitir su resolución dentro de un plazo determinado.

Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá constar por escrito, firmado por el interesado o por su representante legal. Estas promociones pueden ser de dos tipos:

- a) Aquellas que deben presentarse precisamente en formas aprobadas por la autoridad, y
- b) Las que no requieran un formato especial.”²⁵

Algunas autorizaciones solicitadas por los contribuyentes, deben presentarse en los formatos aprobados por el Servicio de Administración Tributaria y publicados en el Diario Oficial de la Federación, por ejemplo: la solicitud de autorización para importar mercancías sin estar inscrito en el padrón de importadores, deberá presentarse en formato autorizado para tales efectos, de conformidad con el artículo 71, último párrafo, del Reglamento de la Ley Aduanera vigente en el 2007 y Regla

²⁵ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*, Editorial Pac, 2 ed., México, 1986, p. 156.

2.2.6 de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de abril de 2007.

Cabe agregar que, hay otras autorizaciones que no requieren ser presentadas en formato alguno, ejemplos, las autorizaciones para enajenar acciones a costo fiscal, de conformidad con el artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y para importar el menaje de casa, acorde con el artículo 61, fracción VII, de la Ley Aduanera, dichas leyes vigentes en el 2007.

2.2.1. Requisitos de procedibilidad a observar para emitir la resolución respecto de las consultas y autorizaciones.

Existen tres tipos de consultas que son las siguientes:

1. En materia aduanera. Deben versar sobre clasificación arancelaria, debiéndose acompañar la documentación necesaria, puesto que la Ley Aduanera, su Reglamento o el Código Fiscal de la Federación –de aplicación supletoria, de conformidad con el artículo 1, primer párrafo de la Ley en comento- no señalan requisitos específicos que deba reunir el promovente.
2. En materia fiscal. Deben versar sobre un hecho cierto, limitado e individual no modificado con posterioridad a la fecha de presentación de la consulta, respecto de las disposiciones fiscales –ley del impuesto

sobre la renta, con excepción de precios de transferencia, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto al activo, ley del impuesto especial sobre producción y servicios, ley del impuesto sobre automóviles nuevos, por último, ley del impuesto sobre tenencia y uso vehicular-.

3. Respecto de la metodología utilizada para determinar precios o montos de contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas. Deben versar sobre precios de transferencia utilizados en operaciones de financiamiento, préstamos, prestación de servicios, uso, goce, enajenación de bienes tangibles, explotación o transmisión de propiedad de un bien intangible, enajenación de acciones, realizadas entre partes relacionadas residentes en el extranjero.

Los promoventes que realicen operaciones con partes relacionadas en el extranjero, deberán aplicar alguno de los métodos siguientes:

- Precio comparable.
- Precio de reventa.
- Costo adicionado.
- Partición de utilidades.
- Residual de partición de utilidades.
- Márgenes transaccionales de utilidad de operación.

Los promoventes deberán observar los requisitos establecidos en las reglas 2.10.10. y 2.11.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 2007, que en cada caso corresponda.

Además el promovente en dichas consultas, debe observar lo dispuesto por los artículos 18, 18-A y 19 del Código Fiscal de la Federación y una vez reunidos los anteriores y estos requisitos, la autoridad fiscal puede requerir alguna documentación o información, por lo que, una vez desahogado en tiempo y en forma, en su caso, el requerimiento formulado, la autoridad se encuentra obligada a emitir resolución definitiva.

Es preciso resaltar que, durante el desarrollo del punto 1.2.4. se estudiaron los requisitos de forma y de fondo de las consultas y en el punto 2.2. se estudiarán detalladamente los requisitos, toda vez que en este punto –2.2.1.- se hace un breve estudio.

Antes de señalar los requisitos de procedibilidad de las consultas y autorizaciones, es menester hacer un paréntesis, puesto que, mediante reforma al primer párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, se establece que, las promociones hechas a las autoridades fiscales deberán presentarse por

medios electrónicos y en documento impreso, una vez que el Servicio de Administración Tributaria indique mediante reglas de carácter general, las promociones que se presentarán mediante esos medios.

De una observación minuciosa a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, actualizada, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 2007, se desprende lo siguiente:

- Cuando en dicha resolución se haga referencia a declaraciones, avisos o cualquier información que deba o pueda ser presentada a través de medios electrónicos deberán utilizarse los programas proporcionados por el Servicio de Administración Tributaria a través de su página de Internet (www.sat.gob.mx) o, en su caso, enviar las declaraciones, avisos o información a la dirección de correo electrónico cuando así se establezca (Regla 1.2. segundo párrafo, fracción I).
- Cuando en el Título 2.1. (Disposiciones generales del Código Fiscal de la Federación) se señale que, los contribuyentes deban presentar ante el Servicio de Administración Tributaria avisos mediante un escrito, los mismos deberán enviarse vía Internet a través de la página (www.sat.gob.mx) del Servicio de Administración en comento (Regla 2.1.2.).

- Para los efectos del artículo 17-H, fracción VII (certificado que confirme el vínculo entre el firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada) del Código Fiscal de la Federación, se entenderá que el medio electrónico, óptico o de cualquier otra tecnología, a que se refiere dicha fracción, será cualquier dispositivo de almacenamiento donde el Servicio de Administración Tributaria conserve los certificados y su relación con las claves privadas (Regla 2.22.4.).

De lo anterior se concluye que, las consultas y solicitudes de autorización efectuadas por el contribuyente deberán realizarse mediante escrito libre, puesto que no hay regla contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, que indique que las mismas deban efectuarse a través de medios electrónicos o en documento impreso.

Las solicitudes en materia de registro de federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, deberán presentarse en documentos digitales con firma electrónica avanzada, a través de los medios, formatos electrónicos de conformidad con el artículo 31, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, exceptuándose de lo anterior, las consultas y solicitudes de autorización.

Las reglas 1.2. inciso B de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 referida y 1.3. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007, indican que, para efectos de esas resoluciones se entiende por escrito libre, aquél que reúne los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Además, el anexo 25 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 4 de mayo de 2007, indica los avisos que pueden presentarse por internet y los avisos que se presentan ante el Servicio de Administración Tributaria, exceptuándose de lo anterior, las consultas y las solicitudes de autorización.

Una vez hecha la aclaración anterior, se continúa a señalar los requisitos de procedibilidad a observar para emitir la resolución respecto de las consultas y autorizaciones.

La autoridad federal antes de emitir la resolución definitiva recaída a la consulta y autorización debe observar minuciosamente que tales planteamientos cumplan con los requisitos establecidos en los artículos 18, 18-A, 19, del Código Fiscal de la Federación.

En el caso de las consultas, la autoridad observará que las mismas se:

- Refieran a un acontecimiento verdadero (real), limitado (comprenda cierto periodo y actos) y formulado (efectuado) por el interesado.
- Realicen sobre la metodología utilizada para determinar precios o montos de contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas.
- Indiquen la fracción arancelaria aplicable al despacho de mercancías.

Para el caso de las autorizaciones, la autoridad deberá observar que, tal solicitud debe estar contemplada en las disposiciones fiscales.

2.2.1.1. Término para emitir resolución una vez desahogado el requerimiento formulado.

Cuando la consulta o autorización efectuada es oscura, ambigua o no se acompañen las pruebas necesarias, la autoridad federal podrá allegarse de los elementos necesarios para resolver lo planteado, en ese sentido:

“Para el supuesto en que la irregularidad de la petición consistiese en no haber usado la forma oficial respectiva en tal caso la autoridad al requerimiento respectivo deberá acompañar la forma utilizable en tal caso.”²⁶

En relación con lo señalado, el artículo 37, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, indica:

²⁶ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 398.

Artículo 37.

“ ...

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido” ²⁷

Los diversos 48, tercer párrafo y 78-B, tercer y cuarto párrafos de la Ley Aduanera vigente en el 2007, indican:

Artículo 48...

“Las resoluciones deberán dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de su recepción... En caso que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.”

Artículo 78-B.

“ ...

Cuando no se cumpla con los requisitos mencionados o se requiera la presentación de información o documentación adicional, la autoridad podrá requerir al promovente para que en un plazo de 30 días cumpla con el requisito omitido o presente la información o documentación adicional...

...En caso de que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

...” ²⁸

²⁷ *Código Fiscal de la Federación, Op. cit.*

Los artículos en comento señalan que, una vez que el promovente cumpla con lo requerido, la autoridad deberá resolver la cuestión planteada dentro del término señalado, el término para resolver empezará a computarse a partir del momento en que el promovente haya cumplimentado el requerimiento.

El plazo señalado en los artículos 37, último párrafo, en relación con el 34, del Código Fiscal de la Federación, 48, tercer párrafo y 78-B, cuarto párrafo de la Ley Aduanera, vigentes en el 2007, tienen su origen en la frase “breve término”, contenida en el diverso 8 de la Constitución Federal, puesto que el ordenamiento supremo deja en los ordenamientos secundarios establecer un plazo prudente para que, la autoridad administrativa emita la resolución recaída a la consulta.

En ese orden, el plazo establecido en los artículos transcritos del Código Fiscal de la Federación y la Ley Aduanera, para que la autoridad fiscal federal resuelva las consultas y autorizaciones obedece a que, se consideró que las posibles cargas de trabajo impedirían a dicha autoridad emitir resolución en un plazo menor al señalado -tal y como se señala en el punto 1.1.3.- , por lo que, se estableció el término de 3 y 4 meses respectivamente, a partir del día siguiente en que se haya desahogado en tiempo y en forma o no el requerimiento.

²⁸ *Ley Aduanera*. Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2006.

2.2.1.2. Situación particular real y concreta.

La consulta o autorización debe versar sobre un hecho cierto, limitado, individual y no modificado después de su presentación, para que la autoridad resuelva respecto de lo planteado y no emita resolución en la que manifiesta la causa que la llevó a no emitir respuesta respecto de lo solicitado, es decir:

“La consulta verse sobre situaciones reales y concretas, lo que implica que la consulta no pueda versar sobre situaciones hipotéticas... sea planteada en forma individual...”²⁹

La consulta o autorización debe ser precisa en lo que se pretenda obtener y acompañar la documentación base de la misma, puesto que, en caso, de que sea oscura, no se hayan acompañado las pruebas idóneas o, la autoridad necesite allegarse de algún elemento o prueba deberá requerirlo al promovente y una vez transcurrido el término para presentar lo solicitado, desahogado o no el requerimiento la autoridad debe emitir una resolución.

Acorde con lo anterior, cuando se efectúe a la autoridad fiscal federal un planteamiento sobre una situación genérica, venidera, eventual o basada en meras apreciaciones del contribuyente que presume encontrarse bajo el supuesto de la norma jurídica sin acreditarlo, no se encuentra obligada a emitir pronunciamiento

²⁹ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 400.

respecto de dicha consulta, pero esa situación no la exime de emitir resolución, para no conculcar el derecho de petición del gobernado, puesto que debe, señalar las causas que la llevaron a concluir que dicha consulta no es real ni concreta.

Por lo tanto, la autoridad fiscal ante la consulta efectuada por el gobernado sobre un hecho cierto, limitado e individual, debe emitir resolución definitiva de manera específica y particular, en la que precise una situación jurídica favorable a una persona determinada, sin que de modo alguno se den o se fijen criterios generales que puedan o no seguirse por la propia autoridad emisora o por sus inferiores jerárquicos.

2.2.1.3. Respecto de la metodología utilizada para determinar precios o montos de contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas.

Por precio de transferencia se entiende:

“... todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual se provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las

utilidades o pérdidas en una actividad empresarial o de servicios.”³⁰, “... son en principio: Un marco regulatorio tanto nacional (ley doméstica) como internacional (tratados internacionales, las directrices de la OECD), que tienen por objeto fijar mecanismos para que las empresas multinacionales realicen sus transacciones (entre ellas mismas) a precios de libre mercado, con el propósito fundamental que se tribute lo justo en cada país involucrado.”³¹

Son los lineamientos nacionales e internacionales tendientes a evitar efectos fiscales perjudiciales en el país donde se generan las ganancias o pérdidas por los actos comerciales o contractuales efectuados por empresas multinacionales (entre ellas mismas).

En los precios de transferencia debe imperar el principio de libre competencia, el cual:

“... presupone que las empresas relacionadas deben realizar sus transacciones bajo las mismas condiciones de mercado abierto que se esperarían encontrar entre empresas independientes (no relacionadas) en operaciones similares y bajo circunstancias parecidas.

³⁰ Bettinger Barrios, Herbert. *Precios de transferencia sus efectos fiscales 2005*, Isef., 14 ed., 2005, p. 49.

³¹ Latapí Ramírez, Mariano. *Casos prácticos sobre los precios de transferencia 2003*, Isef, México, 2003, p. 48.

... En la práctica se traduce en obligar a que las empresas que componen los grupos transaccionales realicen sus operaciones entre ellas mismas como si las realizaran como empresas independientes.”³²

El principio de libre competencia consiste en que, las empresas relacionadas realicen sus operaciones bajo las mismas estipulaciones en las que efectúan los actos con empresas no relacionadas.

Cabe aclarar que las operaciones comparables son:

”... aquellas que se lleven a cabo y no implican diferencias que afecten significativamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de la utilidad... y en el caso de existir dichas diferencias, éstas se eliminen mediante ajustes razonables. “³³

En las operaciones comparables no hay diferencias en el precio o monto de contraprestación y en la utilidad, en el supuesto de existir diferencias, se excluyen a través de ajustes razonables.

Además, se considera que debe prevalecer en los precios de transferencia el principio de igualdad, que consiste en el:

“...el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, que al repetirse forman un padrón de conducta, que

³² Id. pp. 48-49.

³³ Bettinger Barrios, Herbert. Op. cit., p. 75.

al apartarse, provoca una diferencia que genera un beneficio o sacrificio para uno de los entes contratantes...”³⁴

El principio de igualdad es el conjunto de elementos que se deben tomar en cuenta y que surgen en forma indistinta en actos u operaciones iguales o semejantes, al dejarse de observar produce un beneficio o detrimento para una de los partes contratantes.

Tanto el principio de libre concurrencia como el principio de igualdad tienen como finalidad que las operaciones efectuadas por partes relacionadas se lleven a cabo como actos entre empresas no relacionadas.

Se aplica el precio de transferencia a los individuos siguientes:

“... personas morales residentes en el país, a las personas morales residentes en el extranjero, a las personas físicas... a los establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como a las asociaciones en participación... y a los fideicomisos, cuando se trate de partes relacionadas.”³⁵.

Se emplean precios de transferencia en la realización de las operaciones siguientes:

³⁴ Id. p. 88.

³⁵ Id. p. 51.

“...de financiamiento y para los efectos de transferencia, se deben tomar en cuenta: el monto del crédito principal, el plazo, las garantías, la solvencia del deudor y la tasa de interés...

... los préstamos se debe tomar en cuenta... la cantidad principal en la operación del contribuyente, en relación a su flujo de efectivo, el plazo concedido, las garantías otorgadas, la solvencia del deudor y la tasa de interés que impere en el lugar de residencia del acreedor o del deudor, entre otros.

...

... la prestación de servicios entre personas morales residentes en el país o en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes o asociaciones en participación en el país de residentes en el extranjero, o en su caso operaciones a través de fideicomisos si se encuentran relacionados entre ellos... o terceros que tengan interés en los negocios o bienes de éstos...

... al uso, goce o enajenación de bienes tangibles... se aplica el precio de transferencia cuando el precio o renta sea distinto al que se hubiere cobrado, por el uso o goce o en el momento de enajenación de bienes tangibles idénticos o similares...

... la explotación o se transmita la propiedad de un bien intangible... el precio de transferencia y sus lineamientos se tomarán en cuenta cuando la suma total de pagos o de las regalías cobradas en base a producción, ventas, utilidades u otras medidas, o el pago realizado por la concesión de licencia de patente o de registros recíprocos, sean distintos al que se habría obtenido por la concesión de explotación o transmisión de bienes idénticos o similares, en transacciones independientes...

... enajenación de acciones se deben considerar elementos para determinar el precio de transferencia tales como, el capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las

utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación de la emisora...”³⁶

Los precios de transferencia se utilizan para determinar las operaciones realizadas entre personas integrantes de personas morales residentes en el país, residentes en el extranjero, personas físicas, establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, asociaciones en participación y fideicomisos que realicen operaciones de financiamiento, préstamos, prestación de servicios, uso, goce o enajenación de bienes tangibles, explotación o transmisión de la propiedad de un bien intangible y enajenación de acciones.

De conformidad con el artículo 34-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, la autoridad fiscal deberá resolver las consultas planteadas respecto de la metodología utilizada para determinar los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

La autoridad fiscal deberá observar que las consultas relativas a la metodología utilizada para determinar los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas deben ser acordes con

³⁶ Id. 53-55.

las hipótesis contempladas en los artículos 215 y 216 de la Ley del impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007.

El artículo 215 citado establece que la persona moral al:

- Realizar operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, están obligados a determinar sus ingresos acumulables y deducciones autorizadas.
- Determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas originados de tales operaciones, considerarán los precios y montos de contraprestaciones que se hubieran efectuado con entre partes independientes en lugar de haber realizado las operaciones con partes relacionadas.
- Determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas derivadas de operaciones realizadas con partes relacionadas, en las que no consideren los precios y montos establecidos con o entre partes independientes en operaciones semejantes, la autoridad fiscal determinará los ingresos acumulables y deducciones autorizadas.
- Determinar los ingresos acumulables y deducciones autorizadas, la autoridad fiscal considerará los precios y montos establecidos con o entre partes independientes en operaciones semejantes, realizadas con personas morales residentes en el país o en el extranjero, personas

físicas y establecimientos permanentes en el país de residentes en el extranjero, así como en el caso de las actividades realizadas a través de fideicomisos.

- Haber igualdad entre las operaciones y empresas comparables y no se afecten destacadamente el precio o monto de la contraprestación o el margen de utilidad, referidos en los métodos contemplados en el artículo 216 de esa Ley, en caso de existir diferencias, deberán eliminarse de manera razonable.
- Determinar las diferencias que afectan de manera destacada el precio o monto o el margen de utilidad, observándose los elementos indispensables, acorde con el método utilizado.
- Considerar de manera sustancial, entre otros, los elementos siguientes:
 4. Las características de las operaciones, además deberán incluir:
 - a) Para el supuesto de realizar actos de financiamiento:

El monto principal, plazo, garantía, solvencia del deudor y tasa de interés.
 - b) Para el supuesto de prestar servicios:

La naturaleza del servicio, en su caso, si el servicio involucra o no una experiencia o conocimiento técnico.
 - c) Para el supuesto del uso, goce o enajenar bienes tangibles:

Las características físicas, calidad y disponibilidad del bien.

d) Para los supuestos de conceder la explotación de una patente, marca, nombre comercial, transferir tecnología o transmitir un bien intangible, se deberá tomar en consideración:

La duración y el grado de protección.

e) Para el supuesto de enajenar acciones:

El capital contable actualizado de la emisora, el valor presente de las utilidades o flujos de efectivo proyectados o la cotización bursátil correspondiente al día de la venta.

5. Las funciones o actividades incluirán:

Los activos utilizados y riesgos asumidos en las operaciones, de cada una de las partes involucradas en la operación.

6. Los términos contractuales.

7. Las circunstancias económicas.

8. Las estrategias de negocios, se incluirán:

Las estrategias relacionadas con la introducción, permanencia y ampliación del mercado.

- Efectuar las negociaciones o aceptación comercial de un bien en un ejercicio o más, se podrán considerar operaciones comparables correspondientes a dos o más ejercicios, anteriores o posteriores.
- Considerar que, dos o más personas son partes relacionadas, cuando una interviene directa o indirectamente en la administración, control o

capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas interviene directa o indirectamente en la administración, control o capital de tales personas. Lo anterior también se aplica a las asociaciones en participación, además de considerar a sus integrantes como partes relacionadas.

- Considerar como partes relacionadas:
 - a) La casa matriz y sus establecimientos permanentes, y
 - b) La persona, personas o grupo de personas que intervengan directa o indirectamente en la administración, control o capital de la casa matriz, de sus establecimientos permanentes y los establecimientos permanentes de tales personas físicas o de grupo de personas.
- Tratar a los actos realizados entre residentes en territorio nacional y sociedades o entidades sujetas a regímenes preferentes, como operaciones realizadas entre partes relacionadas, cuando los precios y montos no se establezcan como si se hubiera llevado a cabo con partes independientes.
- Interpretar el contenido del Capítulo II –De las empresas multinacionales- del Título VI – De los regímenes fiscales preferentes y de las empresas multinacionales- de la Ley del impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, se aplicarán las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por

el Consejo de la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico en 1995, o aquéllas que las sustituyan, siempre y cuando las mismas sean congruentes con la Ley en comento y con los tratados suscritos por México.

El artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007 reconoce la aplicación de métodos para:

“... establecer un rango *Arm's Length*, dentro del cual debe entonces encontrarse el dato que estamos revisando, este rango puede ser utilizado para determinar:

- Precios.
- Montos de contraprestaciones.
- Márgenes de utilidad.

Cuando el precio monto de la contraprestación o en su caso el margen de utilidad se encuentra dentro del rango *Arm's Length* dichos precios, montos de la contraprestación o en su caso márgenes de utilidad se considerarán como pactados con o entre partes independientes.”³⁷

Los métodos contemplados en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta citado se emplean en los precios, montos de contraprestaciones, márgenes de utilidad, para obtener el dato revisado, si el dato se encuentra dentro del rango *Arm's Length* -en español se denomina “del brazo largo”-, los precios, montos de contraprestaciones o márgenes de utilidad se suponen como acordados con o entre partes independientes.

³⁷ Latapí Ramírez, Mariano. Op. cit., p. 67.

El artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala que, para los efectos de lo dispuesto por el artículo 215 de esa Ley, los contribuyentes deberán aplicar los métodos siguientes:

- Método de precio comparable no controlado consiste en:

“... comparar el precio al que se realizan operaciones entre partes independientes con operaciones realizadas entre partes no relacionadas (independientes) cuando no existe ningún tipo de control sobre dichas operaciones por lo que en todo caso se perfeccionan en un mercado abierto (sin restricción) cumpliendo con lo dispuesto por el principio Arm’s Length.”

³⁸.

Conforme a la fracción I del artículo 216 de la Ley en comento, este método se considera el precio o el monto de las contraprestaciones pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- Método de precio de reventa se aplica:

“... cuando la empresa asociada adquiere los bienes de una empresa relacionada y los vende a sus clientes quienes son independientes.” ³⁹.

Acorde a la fracción II del artículo 216 de la Ley referida, se utiliza para calcular el precio de adquisición de un bien, de la prestación de un servicio o

³⁸ Id. p. 95.

³⁹ Id. p. 104.

de la contraprestación de cualquier operación entre partes relacionadas, el cual se obtiene de multiplicar el precio de reventa o, de la prestación del servicio o de cualquier operación por el resultado de disminuir de la unidad, el por ciento de utilidad bruta pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para dicho método, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre las ventas netas.

- Método de costo adicionado se utiliza para:

“... determinar el precio de venta pactado entre partes relacionadas partiendo del precio al que se adquirieron los bienes de partes independientes.”⁴⁰.

De conformidad con la fracción III del artículo 216 de la Ley citada, se utiliza para determinar el precio de venta de un bien, de la prestación de un servicio o de la contraprestación de cualquier operación, entre partes relacionadas. Se multiplica el costo del bien, del servicio o de la operación por el resultado de sumar a la unidad el por ciento de utilidad bruta que hubiera sido pactada con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Para tal método, el por ciento de utilidad bruta se calculará dividiendo la utilidad bruta entre el costo de ventas.

⁴⁰ Id. p. 108.

- Método de división de utilidades se emplea en primer lugar para identificar:

“... la utilidad a ser asignada entre el número de empresas que intervienen en el proceso controlado y posteriormente reasigna la utilidad global de acuerdo con una base de prorrateo económica válida que asemeje a la división que hubiere correspondido a empresas independientes en operaciones comparables.”⁴¹

En la fracción IV del artículo 216 de la Ley citada, lo denomina como método de partición de utilidades, utilizado para designar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido designada con o entre partes independientes, acorde con el procedimiento siguiente:

- 1) La utilidad de operación global se obtendrá mediante la suma de la utilidad de operación emanada por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación;
- 2) La utilidad de operación global se designará a cada una de las personas relacionadas, considerándose los activos, costos y gastos de cada una de las personas relacionadas, con respecto a las operaciones entre dichas partes relacionadas.

- Método residual de partición de utilidades se emplea para combinar:

⁴¹ Id. p. 117.

“... todos los métodos anteriores y prácticamente reasigna la utilidad global en base a la utilidad mínima considerando cualquiera de los métodos anteriores como pueden ser precio comparable no controlado, precio de reventa, costo adicionado, participación de utilidades o el de márgenes transaccionales de utilidad de operación una vez determinada y asignada la utilidad por cada una de las empresas relacionadas, si quedará utilidad residual sin asignar (distribuirá) tomando en cuenta los intangibles significativos, entendiendo por intangibles significativos los cargos entre compañías del grupo por el uso de marcas, patentes o cualquier otro concepto que signifique una aplicación en el estado de resultados sobre bienes o derechos que no se pueden tocar, medir o pesar (LIVA 5).”⁴²

Acorde con la fracción V del artículo 216 de la Ley referida, se utiliza para designar la utilidad de operación obtenida por partes relacionadas, en la proporción que hubiera sido designada con o entre partes independientes, acorde con el procedimiento siguiente:

- a) La utilidad de operación global se obtendrá a través de la suma de la utilidad de operación conseguida por cada una de las personas relacionadas involucradas en la operación,
- b) La utilidad de operación global se designará de la siguiente manera:
 - 1. La utilidad mínima que corresponda a cada una de las partes relacionadas, se determinará mediante la aplicación de algún método de los referidos en las fracciones I, II, III, IV y VI, del artículo 216 en comento, sin considerar intangibles significativos.

⁴² Id. p. 121.

2. La utilidad residual, se determinará al disminuir de la utilidad de operación global, la utilidad mínima citada en el número 1 que antecede. La utilidad residual se repartirá entre las partes relacionadas implicadas en la operación, considerándose los intangibles significativos utilizados por cada una de la partes, en la proporción en que hubiera sido designada con o entre partes independientes en operaciones comparables.

- Método de márgenes transaccionales es empleado para revisar:

“... el margen neto de utilidad relativo a una base a la cual podría ser:

- Costos
- Ventas
- Activos

...

En la práctica lo que se estudia es el margen neto que obtienen empresas comparables en operaciones independientes.”⁴³

Acorde con la fracción VI del artículo 216 de la Ley en comento, se utiliza para determinar en transacciones entre partes relacionadas, la utilidad de operación que hubieran alcanzado empresas comparables o partes independientes en operaciones comparables, con base en factores de

⁴³ Id. p. 124.

rentabilidad, en los que se toma en cuenta factores como son: activos, ventas, costos, gastos o flujos de efectivo.

Los contribuyentes deberán aplicar en primer lugar el método de precio comparable (fracción I), sólo podrán utilizar los métodos de precio de reventa, de costo adicionado, de partición de utilidades, residual de partición de utilidades y márgenes transaccionales de utilidad de operación (fracciones II, III, IV, V y VI respectivamente. Todas las fracciones se establecen en el artículo 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007), cuando el método de precio comparable no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado de acuerdo con las Guías de Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales referidas en el último párrafo del diverso 215 de la Ley en comento –antepenúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley referida-.

Para la aplicación de los métodos de precio de reventa, costo adicionado y márgenes transaccionales de utilidad de operación (fracciones II, III y VI del artículo 216 del la Ley referida), se considerará cumplida con la metodología, cuando se demuestre que el costo y precio de venta se encuentran a precios de mercado. Se entenderán como precio de mercado, los precios y montos de contraprestaciones utilizados con o entre partes independientes en operaciones comparables o cuando al contribuyente se le haya otorgado resolución favorable. Además se deberá

demostrar que el método utilizado es el más apropiado o más confiable, debiéndose dar preferencia al método de precio de reventa y costo adicionado (fracciones II y III del artículo 216 en comento) –penúltimo párrafo del artículo 216 de la Ley citada-.

Para la aplicación del artículo en comento y del diverso 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 2007, los ingresos, costos, utilidad bruta, ventas netas, gastos, utilidad de operación, activos y pasivos, se determinarán con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados –último párrafo del artículo 216 de la Ley mencionada-.

En ese sentido, la autoridad fiscal para resolver las consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas, debe observar lo estipulado en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, además, el promovente deberá anexar a su promoción la información y documentación mínima para que sea resuelto su planteamiento.

La autoridad fiscal podrá analizar la información relativa a la metodología objeto de la futura consulta, para así evitar los requerimientos de información y se emita de manera pronta la resolución definitiva, de conformidad con la regla 2.10.10. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 ya mencionada.

La autoridad fiscal conforme a la regla 2.11.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 citada, al momento de revisar la consulta deberá observar que a la misma se anexe por lo menos lo siguiente:

I. Respetto de la información general:

a) Contener el nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del registro federal de contribuyentes, el número identificación fiscal y el país de residencia de:

1. El promovente, en su caso, señalar si cuenta con sucursales en el país.
2. Contener las personas residentes en el territorio nacional o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
3. Manifestar las personas relacionadas residentes en el territorio nacional, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
4. Señalar las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.

b) Indicar en el caso de que el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se proporcionará la descripción de las principales actividades que realizan las empresas integrantes de dicho grupo, se

debe incluir el lugar o lugares donde realizan las actividades y describir las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas pertenecientes al mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se señale la tenencia accionaria de las empresas integrantes del grupo referido.

- c) Anexar copia de los estados de posición financiera y de resultados, además:
- Describir los costos y gastos realizados por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo.
 - Proporcionar las declaraciones anuales normales y complementarias del impuesto sobre la renta del contribuyente correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.
- d) Proporcionar copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el promovente y las empresas relacionadas con él, residentes en México o en el extranjero.
- b) Citar las fechas de inicio y término de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el promovente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.

- f) Señala el tipo de divisa en que se pactó o se pactan las principales operaciones entre el promovente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

II. Respecto de la información específica:

- a) Proporcionar sobre las transacciones u operaciones por las cuales solicita resolución particular, lo siguiente:

1. Describir las funciones o actividades realizadas por el promovente y por las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, con las que tenga una relación contractual o de negocios, además, deberá incluir una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.
2. Proponer el método o métodos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, además deberá incluir los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

Adicionalmente, presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, y aplicará el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.

- b) Indicar la Información sobre operaciones o empresas comparables, así como los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo, del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- c) Especificar si las personas relacionadas, residentes en el extranjero: se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación, en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal, en su caso, describir la etapa en que se encuentra la revisión; si esta pendiente de resolverse alguna controversia fiscal en materia de precios de transferencia, en su caso, describir la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de existir resolución de la autoridad competente o exista sentencia firme, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutivos de tales resoluciones.
- d) Anexar la documentación e información necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, requerida por la autoridad

Cabe destacar que:

“Por lo general, se permite que las empresas relacionadas participen en el proceso para obtener un acuerdo anticipado de determinación de precios, mediante la negociación, la presentación del caso ante las administraciones fiscales interesadas, la presentación de la

información necesaria y la realización de acuerdos sobre cuestiones relativas a la determinación de precios de transferencia.

...

Este acercamiento a la autoridad fiscal permite que se apruebe la metodología del contribuyente y se evite la generación de un crédito fiscal por ingresos omitidos y en el caso de operaciones internacionales, que las autoridades fiscales extranjeras no otorguen un crédito o compensación por los impuestos pagados en exceso, derivados de un precio superior a aquel que utilizan empresas independientes en operaciones comparables.

Para evitar lo anterior surge lo que se denomina “Acuerdo Anticipado de Precio” y que es más conocido en su terminología en inglés como “Advance Price Agreement” (APA) que tiene como finalidad, establecer un acuerdo entre el contribuyente y la autoridad que obliga al sujeto pasivo a una metodología definida de precios de transferencia...”⁴⁴

Las empresas relacionadas una vez presentada la información necesaria y realizados los acuerdos sobre cuestiones relativas a la determinación de precios de transferencia, podrán obtener un “acuerdo anticipado de precio” –denominado en inglés como “Advance Price Agreement” (APA)- emitido por la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional de la Administración General de Grandes Contribuyentes –artículos 17, inciso A, fracción XLVI y 18, inciso R, fracción II, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria vigente- cuyo objetivo es establecer una metodología definida de precios de transferencia aceptada por el contribuyente y la autoridad.

⁴⁴ Bettinger Barrios, Herbert. Op. cit., pp. 129, 138.

El beneficio del acuerdo anticipado es evitar que la autoridad fiscalizadora determine un crédito fiscal por ingresos omitidos y en el caso de operaciones internacionales, que las autoridades fiscales extranjeras no otorguen una subvención o compensación por los impuestos pagados en exceso, derivados de un precio superior a aquel que utilizan empresas independientes en operaciones comparables.

De la solicitud de autorización de precios o de determinación de precios de transferencia, la autoridad fiscalizadora tendrá:

“... la posibilidad de analizar la operación o en su caso, llegar a un acuerdo con las autoridades competentes de un Estado, con el que se haya celebrado un convenio sobre la doble tributación.

De lo asentado en el párrafo que antecede, desprendemos que la autoridad fiscal mexicana no podrá por sí sola en acuerdos bilaterales o multilaterales de resolver respecto de la metodología que presenta el sujeto pasivo para la determinación del precio de transferencia, ya que ésta a su vez, debe ser analizada por las autoridades fiscales de otros países que se involucran en virtud de la residencia que reflejan las partes relacionadas en la operación.

Por otro lado y en el caso de que México no tenga celebrado un convenio de doble tributación con el Estado del cual es residente la parte relacionada, o el acuerdo sobre la fijación del precio del bien o servicio sea unilateral, la autoridad fiscal mexicana, tendrá la libertad de

aprobar o revisar dicha metodología con efectos exclusivamente dentro de la circunscripción territorial de nuestro país...”⁴⁵

De la solicitud de autorización de precios o de determinación de precios de transferencia, la autoridad fiscalizadora al revisar la operación, podrá llegar a un acuerdo con las autoridades competentes de un Estado firmante de un convenio sobre la doble tributación, puesto que la autoridad fiscalizadora mexicana por *motu proprio* no podrá resolver la autorización o determinación, ya que éstas deben ser también examinadas por las autoridades fiscales de los otros países firmantes.

En el supuesto de que México no haya celebrado convenio de doble tributación con el Estado del cual es residente la parte relacionada, o el acuerdo sobre la fijación del precio del bien o servicio sea unilateral, la autoridad fiscal mexicana, en ejercicio de sus facultades podrá aprobar o analizar dicha metodología, produciéndose los efectos únicamente en México.

Por último:

“Las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales mexicanas mediante las cuales se fije el precio del bien o del servicio y como el texto lo señala, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior, y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. Esta vigencia podrá ser por un plazo mayor

⁴⁵ Id. pp. 159-160.

cuando se derive de un procedimiento amistoso y en los términos del acuerdo internacional en el que nuestro país sea parte.”⁴⁶

Una vez que el contribuyente haya reunido los requisitos señalados y acompañado los documentos necesarios a su promoción, la autoridad se encuentra en aptitud de emitir resolución definitiva, la cual tendrá una vigencia a partir del ejercicio solicitado, del ejercicio inmediato anterior y hasta los tres años siguientes al ejercicio en que se solicite, acorde con el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación o conforme al periodo establecido o conforme al convenio sobre la doble tributación aplicable.

2.2.2. Requisitos legales observables en las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones.

Por requisitos legales se entienden los lineamientos establecidos en la ley. La autoridad fiscal federal para no vulnerar el derecho de petición del promovente y darle seguridad jurídica, debe emitir respuesta expresa recaída al planteamiento efectuado y notificárselo, en algunos casos, la autoridad conculca dicho derecho en el sentido de no emitir respuesta relativa al planteamiento o al emitir sólo acuerdos de trámite.

⁴⁶ Id. p. 137.

2.2.2.1. Requisitos de forma y fondo.

Por forma debe entenderse:

“Requisitos externos o aspectos de expresión de los actos jurídicos”.⁴⁷, “... cualidades de estilo o modo de expresar las ideas, a diferencia de lo que constituye el fondo sustancial de la obra literaria... requisitos externos o aspectos de expresión en los actos jurídicos. Cuestiones procesales en contraposición al fondo del pleito o causa.”⁴⁸

Por fondo se entiende:

“... Lo principal y esencial de una cosa... en los procesos, la cuestión de derecho sustantivo, por contraposición a las de trámite...”⁴⁹

Los requisitos de forma son los aspectos externos de expresión de los actos jurídicos y los de fondo son los aspectos primordiales de un acto.

La autoridad federal al emitir su resolución recaída a la consulta o autorización formulada por el promovente, debe indicar los preceptos en que se

⁴⁷ Pérez Duarte y N, Alicia Elena, “Forma”, *Diccionario Jurídico Mexicano*, D-H, Director José Luis Soberanes, Ed. Porrúa, S.A., 11 ed., Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998, p. 1460.

⁴⁸ “Forma”, *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed. Madrid, 2001, pp. 984-985.

⁴⁹ “Fondo”, *Real academia, Diccionario de la lengua española*, Ob. cit., p. 982.

apoya y resolver de manera clara y precisa lo planteado, ya que, la respuesta de la autoridad:

“Es aquella que reviste la forma escrita a través de la cual explícita la voluntad de la autoridad competente respecto a la materia objeto de la petición.

...

1. Señalar la autoridad que la emite. Ello a efecto de que el administrado esté en condiciones de constatar en primer término la existencia jurídica del órgano y en segundo término la habilitación jurídica de la autoridad emisora, es decir la posesión de facultades expresas cuya actuación implique la emisión de tal acto.

2. Estar fundada y motivada. Deberá contener la invocación de los dispositivos jurídicos que le sirven de apoyo a la autoridad para emitir tal acto, así como las disposiciones que tienen que ver con la competencia de la autoridad como las que prevén la hipótesis que constituye el presupuesto para el ejercicio de tal potestad.

La motivación estará constituida por la explicación de la razón o razones particulares referibles al sujeto administrado que han operado como causa eficiente y determinante para inducir a la autoridad a ejercer dicha facultad y por ende a emitir tal acto.”⁵⁰

El Poder Judicial Federal ha sostenido que todo acto de autoridad debe estar fundado y motivado. En relación con la fundamentación, debe expresarse con exactitud el precepto legal, los incisos, subincisos, fracciones o señalar el párrafo aplicable, de los ordenamientos que le otorgan competencia o facultades a la autoridad para emitirlo. Respecto de la motivación, debe indicarse con precisión

⁵⁰ Jiménez González, Antonio. Op. cit., pp. 401-402.

circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del mismo, además debe existir adecuación los motivos aducidos y las normas aplicables.

Lo anterior se desprende de las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Tesis jurisprudencial VI. 2o. J/248

Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuitos

Octava Época

publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tomo 64, abril de 1993

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS...

Tesis jurisprudencial V.2o. J/32

Quinto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito

Octava Época

Publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, tomo 54, junio de 1992

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN...”⁵¹

Es de indicar que, el artículo 38, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, señala lo siguiente:

Artículo 38.

“Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

⁵¹ “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que los emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

IV. Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Para la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" de este ordenamiento.

En caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

Para dichos efectos, la impresión de caracteres consistente en el sello resultado del acto de firmar con la firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, que se encuentre contenida en el documento impreso, producirá los mismos efectos que las Leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de

la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento señalado en el párrafo anterior.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.”⁵²

De conformidad con el artículo transcrito, la autoridad federal al emitir las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones efectuadas por el promovente, deberá observar de manera obligatoria los elementos siguientes:

De forma:

- Realizar la resolución de manera expresa en papel.
- Señalar autoridad emisora.
- Indicar lugar y fecha de emisión.
- Indicar a quien se dirige o establecer las referencias de la persona a quien se destina.
- Contener la firma de manera autógrafa o electrónica avanzada de la autoridad emisora.

De fondo:

- Señalar las disposiciones legales aplicables, así como las que otorguen competencia a la autoridad para emitir el pronunciamiento.

⁵² *Código Fiscal de la Federación*, Op. cit.

- Manifestar de manera clara los hechos tomados en consideración para resolver en ese sentido.

2.2.2.2. Término para emitir resolución.

La autoridad fiscal se encuentra obligada a emitir de manera definitiva en un plazo cierto la resolución recaída a la consulta o autorización formulada por el promovente, puesto que:

“Desde un punto de vista formal puede decirse que tales respuestas pueden asumir cualquiera de estas dos modalidades:

- a) Resolución expresa.
- b) Resolución ficta.

...

Se entiende por resolución expresa aquella que externando la voluntad constitucional del órgano de gobierno queda manifestada de una manera objetiva e indubitable, pudiendo en principio consistir en signos o palabras oralmente manifestadas, en forma etc.

...

Para poder entender la resolución ficta resulta indispensable vincularla a una institución que la precede y que constituye parte esencial de la misma y que se denomina: El silencio administrativo.

...

El silencio administrativo consiste precisamente en una conducta de la autoridad administrativa ante una petición o instancia del particular y ante la cual se abstiene de emitir un pronunciamiento expreso.

Por lo antes expuesto debe concluirse en primer lugar que para que exista la figura del silencio administrativo se requiere la interposición o elevación de una petición con los más diversos contenidos y propósitos, a la autoridad administrativa.

En segundo término y como segundo elemento del silencio administrativo se requiere una actitud de la autoridad destinataria de la petición consistente en abstenerse de emitir una resolución expresa en sentido estimatorio o desestimatorio con relación a la petición.

Como tercer elemento, para que se dé la figura del silencio administrativo, se requiere la existencia de una norma jurídica que constituya un soporte de legalidad de tal conducta... de aquellas otras que simplemente implican una desatención y por ende, violación a la garantía de petición del solicitante.

...La resolución ficta viene a constituir una ficción jurídica, obra del legislador, en virtud de la cual el silencio guardado por el órgano de la administración una vez interpretado por él mismo engendra resoluciones fictas en sentido afirmativo o estimatorio o negativo o desestimatorio de la petición del particular, que a tal silencio le atribuya el legislador, estando en el primer caso ante lo que se denomina la resolución positiva ficta y en el segundo caso ante la resolución negativa ficta.”⁵³

En ese orden, al planteamiento efectuado a la autoridad puede recaerle alguna de las resoluciones siguientes:

1. Resolución expresa. La autoridad exterioriza su respuesta recaída al planteamiento y la hace del conocimiento del promovente dentro del término establecido en las disposiciones legales.
2. Resolución negativa ficta. Es la falta de respuesta expresa al planteamiento formulado, aunado a que por disposición legal la autoridad

⁵³ Jiménez González, Antonio. Op. cit., pp. 454-456.

se encuentra obligada a emitirla y hacer del conocimiento del promovente la respuesta.

3. Resolución positiva ficta. La falta de respuesta expresa al planteamiento formulado, no significa que la autoridad se abstenga de resolver la autorización o haya resuelto la consulta en forma adversa a los intereses del promovente, por el contrario, la falta de respuesta significa que la autoridad está de acuerdo con lo planteado.

El término dentro del cual la autoridad fiscal se encuentra obligada a emitir respuesta, se encuentra regulado en los artículos 34, cuarto párrafo, 37, primero y segundo párrafos, del Código Fiscal de la Federación, 48, tercer párrafo y 78-B, cuarto párrafo de la Ley Aduanera, ambos ordenamientos vigentes en el 2007, cuyo contenido literal es el siguiente:

Artículo 34.

“Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

...

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

...”

Artículo 37.

“Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

...”⁵⁴

Artículo 48...

“Las resoluciones deberán dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de su recepción. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta...”

Artículo 78-B.

“...

Las resoluciones deberán dictarse en un plazo no mayor a cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte. En caso de que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

⁵⁴ *Código Fiscal de la Federación*, Op. cit.

...⁵⁵

Ambos ordenamientos señalan que la autoridad se encuentra obligada a resolver el planteamiento formulado por el promovente y hacerle de su conocimiento la respuesta dentro del término siguiente:

1. Dentro de los tres meses siguientes a la presentación del planteamiento, en materia fiscal.
2. Dentro de los ocho meses siguientes a la presentación del planteamiento relativo a la metodología utilizada para determinar precios o montos de las contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas.
3. Dentro de los cuatro meses siguientes a la presentación del planteamiento, en materia aduanera.

Aunado a lo anterior, la autoridad fiscal deberá resolver las consultas formuladas en un plazo máximo de tres meses, conforme a los artículos 5, primer párrafo y 9, de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente vigente durante 2007.

En el supuesto de que la autoridad fiscal requiera al promovente diversa documentación o información, el término para emitir la resolución definitiva se

⁵⁵ *Ley Aduanera*, Op. cit.

interrumpe, es decir, todo el tiempo transcurrido desde la notificación del requerimiento hasta el vencimiento para desahogarlo no se computa para emitir la resolución, tal y como lo indica el artículo 1175 del Código Civil Federal vigente en el 2007, de aplicación supletoria a las disposiciones fiscales. El plazo para emitir resolución se inicia a contar a partir de cero, desde momento en que se desahogue el requerimiento o al día siguiente en que haya fenecido el término para desahogarlo.

Es necesario señalar que, el silencio administrativo tiene dos consecuencias que son:

1. Positiva. Se da cuando algunas autoridades de la administración pública no responden de manera expresa la petición formulada dentro del término establecido en la ley, por lo que, se entiende favorable la resolución que debe recaer a la petición hecha por el promovente una vez transcurrido el término para resolver.
2. Negativa. Se actualiza cuando la autoridad fiscal no emite dentro del término establecido en la ley, la respuesta que debe recaer a la petición hecha por el promovente, entendiéndose que la petición formulada fue resuelta en sentido negativo al interés del promovente una vez transcurrido el término para resolver. También es conocido como negativa ficta

2.2.2.3. Emitida por autoridad competente en observancia a las decisiones judiciales federales.

La autoridad federal al resolver las consultas y autorizaciones en materia fiscal, no se encuentra obligada a observar las jurisprudencias emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El artículo 34, penúltimo párrafo, fracciones I, II y III, de la Ley del Servicio de Administración vigente en el 2007, señala:

Artículo 34.

“El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.

...

El Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Para estos efectos, únicamente se considera falta grave cuando la resolución impugnada:

- I. Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.
- II. Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación no hay falta grave.

III. Se anule por desvío de poder.

...”⁵⁶

El artículo transcrito en su parte conducente indica que, el Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios generados en el ejercicio de las facultades de sus servidores públicos adscritos a sus unidades.

Agrega que, el Servicio de Administración Tributaria sólo indemnizará al particular, cuando el servidor público adscrito a la unidad de dicho órgano realice falta grave al dictar su resolución impugnada y no se allane a la pretensión de que se trata al contestar la demanda.

Tal artículo considera que, al momento de emitir resolución y no se allane a la pretensión de que se trata al contestar la demanda, se comete falta grave por las cuestiones siguientes:

- Carecer la resolución de fundamentación y motivación en cuanto al fondo o competencia.

⁵⁶ *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, Dofiscal editores, 3 ed., México, diciembre 2006.

- Emitir la resolución de manera adversa a una jurisprudencia pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad.
- Desviar el poder al emitir la resolución.

“El desvío de poder también denominado exceso de poder consiste en que, los actos administrativos sobrepasan los límites jurídicos, es decir, la autoridad administrativa emite el acto dentro de su competencia territorial, material, con apego a las formalidades contempladas en la ley, con finalidad distinta a la establecida en la norma legal. En ese sentido, el desvío de poder se origina cuando la autoridad usa sus facultades otorgadas por la ley con un fin distinto al establecido en dicha norma.”⁵⁷

El desvío de poder ocurre cuando la autoridad emite el acto aparentemente conforme al procedimiento contemplado en la ley y a pesar de la apariencia de la legalidad del acto, se pone de manifiesto que la autoridad emplea un medio no contemplado por la ley para la consecución de un fin lícito o utiliza el medio establecido por la norma para el logro de un fin distinto del perseguido por ella.

⁵⁷ Cfr. Buteler, Patricio, "Exceso de poder", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XXII, Op. cit., pp. 424-425.

El acto de autoridad no debe ser arbitrario sino sujetarse a los ordenamientos legales, es decir el acto debe ser emitido por autoridad competente, dentro de los plazos establecidos en la ley y siempre con la finalidad establecida en la ley, en caso contrario, se afectaría al promovente y tendría el derecho a solicitar la nulidad del acto y a que se le restituya en el goce de sus derechos.

La falta grave tiene como origen dos hechos, el primero consistente en que, la autoridad al emitir su resolución no observe los principios de fundamentación y motivación y haga desvío de poder, y el segundo consistente en que, la unidad encargada de la defensa de la demandada no se allane a la pretensión de que se trata al contestar la demanda.

Podemos deducir que, la autoridad fiscal no incurre en falta grave al momento de emitir su resolución recaída a la consulta o autorización al:

- Indicar las disposiciones legales aplicables y al circunstanciar su acto respecto del planteamiento efectuado.
- Señalar las disposiciones que le otorguen competencia de manera clara y precisa.
- Actuar dentro de los límites establecidos en la Constitución Federal y en las disposiciones legales, de esa manera observa el principio de legalidad.

- Usar sus facultades conferidas en las disposiciones fiscales para verificar su cumplimiento por parte de los contribuyentes y en su caso determinar contribuciones omitidas o créditos fiscales, para no incidir en desvío de poder.

Para que la autoridad fiscal competente para resolver la consulta o autorización no incurra en falta grave, entre otras cuestiones, por no haber observado la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la autoridad encargada de su defensa deberá allanarse a la pretensión del actor cuando en su concepto de impugnación argumente inobservancia a la decisión judicial de la Suprema Corte ya referida.

Con el allanamiento a la demanda no se subsana la falta de disposición expresa emitida por el poder legislativo en el sentido de que, la autoridad administrativa se encuentra obligada a acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El promovente al plantear su consulta podrá señalar que es deducible la pérdida sufrida por la enajenación de acciones, sin que sea necesario dar cumplimiento a las disposiciones de carácter general emitidas por el Servicio de Administración Tributaria, deducción contemplada en el artículo 32, fracción XVII, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente en el 2007, por así indicarlo las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Tesis jurisprudencial 86/2004

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, octubre de 2004

RENTA. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, PÁRRAFO PRIMERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, AL PERMITIR QUE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, MEDIANTE REGLAS DE CARÁCTER GENERAL, DECIDA QUÉ PÉRDIDAS SUFRIDAS EN LA ADQUISICIÓN Y ENAJENACIÓN DE ACCIONES PUEDEN SER DEDUCIBLES...

Tesis jurisprudencial 87/2004

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XX, octubre de 2004

RENTA. DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES. EL ARTÍCULO 32, FRACCIÓN XVII, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2002, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA...”⁵⁸

Dichas jurisprudencias de grosso modo señalan que, el artículo 32, fracción XVII, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente a partir del 2002, vulnera los principios de legalidad y proporcionalidad tributaria.

⁵⁸ “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

El artículo 32, fracción XVII, primer párrafo citado transgrede los principios de legalidad al permitir a la autoridad administrativa determinar las pérdidas sufridas en la adquisición y enajenación de acciones mediante reglas de carácter general y el de proporcionalidad al limitar la deducción de la pérdida derivada por la enajenación de acciones, puesto que no se determina la base gravable conforme a la capacidad contributiva del contribuyente.

En ese sentido, el promovente al plantear su consulta en el sentido de no ser aplicable el artículo 32, fracción XVII, primer párrafo de la Ley en comento vigente a partir del 2002, la autoridad fiscal debe observar las decisiones referidas para respetar el principio de legalidad, al momento de emitir la resolución, ya que debe indicar las disposiciones legales aplicables para resolver y las que le otorguen competencia, señalar las causas que lo llevaron a resolver de esa manera y actuar dentro de los límites establecidos por las disposiciones legales.

2.3. Efectos de las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones.

Una vez que la autoridad fiscal ha emitido respuesta recaída a la consulta o autorización y notificada al interesado, empieza a producir sus efectos ante la autoridad fiscal, terceros y promovente:

“Esto quiere decir que cuando el contribuyente exponga ante la autoridad fiscal una situación real (que enfrenta) y concreta (que se puede cuantificar el efecto fiscal) y la autoridad emita

una resolución favorable, ésta sólo se aplicará en beneficio del contribuyente quejoso y no de los demás...”⁵⁹. “...tal acto se ha producido en perfecta armonía con el ordenamiento jurídico y en consecuencia está en aptitud, superado el requisito de su publicidad mediante el acto notificadorio, de desplegar toda su eficacia jurídica mediante la producción de sus efectos jurídicos.”⁶⁰

Los efectos de la resolución pueden ser:

- Totalmente favorables. El contribuyente realiza el hecho de la manera solicitada y concedida en la resolución, por ejemplo, retornar la mercancía exportada dentro del término concedido por la autoridad sin el pago de impuestos a la importación.
- Parcialmente favorables. El contribuyente realiza el hecho de la manera concedida en la resolución, por ejemplo, enajenar a costo fiscal cierto número de acciones y no la totalidad de acciones solicitadas.

⁵⁹ Latapí Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*, Academia Mexicana de Investigación Fiscal, A.C.-Mc. Graw Hill, México, 1999, p. 111.

⁶⁰ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 402.

- Desfavorables. El contribuyente debe realizar el acto conforme a las disposiciones fiscales, por ejemplo, al enajenar acciones debe pagar el impuesto sobre la renta.

Cuando los datos proporcionados en el escrito por el cual se formula la consulta no coincidan con la realidad de los hechos objeto de la misma o se modifique la legislación aplicable, la autoridad fiscal no estará obligada a acatar la resolución recaída a la consulta, de conformidad con el tercer párrafo, del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Cabe mencionar que, la resolución no es aplicable ni produce efectos a favor de un contribuyente distinto al que la promovió, puesto que sus efectos no protegen a un contribuyente distinto al promovente de la consulta o autorización.

2.3.1. Vigencia.

Las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones emitidas por la autoridad fiscal federal tienen eficacia temporal, por lo que sus efectos son producidos por un periodo de tiempo determinado, puesto que:

“... no significa que fatalmente la autoridad administrativa deba quedar atada indefinidamente a los términos de sus propios actos...”⁶¹

⁶¹ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 403.

Respecto de la vigencia de las resoluciones administrativas, los artículos 34-A, primero y segundo párrafos, 36-Bis, primer y segundo párrafos del Código multicitado indican:

Artículo. 34-A.

“Las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de este artículo, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquél en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

...”

Artículo. 36-Bis.

“Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a un particular, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio por el que se hubiera emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

...”⁶²

Las resoluciones recaídas a las consultas realizadas sobre metodología utilizada para determinar precios o montos de contraprestaciones derivadas de operaciones entre partes relacionadas, tendrán validez en el año fiscal inmediato anterior, en el año fiscal solicitado o en los tres años fiscales siguientes al en que se solicite. La validez podrá ser mayor a los plazos señalados cuando provenga de un procedimiento amistoso contemplado en un tratado internacional firmado por México.

Del artículo 36-Bis referido se deduce que, la consulta y autorización en materia fiscal tendrán vigencia de un año y empezarán a producir efectos en el año fiscal otorgada, dichos efectos podrán ser de tracto sucesivo cuando así se solicite en el planteamiento y la resolución sea emitida dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal. Una vez concluido el ejercicio fiscal por el que se otorgó la autorización o resolvió de manera favorable al promovente la consulta, el interesado pondrá a consideración de la autoridad el planteamiento realizado para

⁶² *Código Fiscal de la Federación*, Op. cit.

que se dicte una nueva resolución. Dicha vigencia también es aplicable en materia aduanera, con la salvedad establecida en la Ley que la regula y en su Reglamento.

Respecto de la consulta relativa a la fracción arancelaria, sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de la mercancía, los numerales 48, segundo párrafo, 78-B, quinto y sexto párrafos de la Ley Aduanera vigente en el 2007, señalan:

Artículo 48.

“ ...

Las autoridades aduaneras podrán resolver conjuntamente las consultas formuladas cuando la descripción arancelaria de las mercancías sea la misma. En estos casos se dictará una sola resolución, la que se notificará a los interesados. Las resoluciones sobre clasificación arancelaria que emitan las autoridades aduaneras, de carácter individual o dirigida a agrupaciones, surtirán efectos con relación a las operaciones de comercio exterior que se efectúen a partir del día siguiente a aquél en que se notifique la resolución de que se trate, salvo lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 47 de esta Ley.

...”

Artículo 78-B.

“ ...

La resolución que se emita será aplicable a las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate, en tanto no cambien los fundamentos de hecho y de derecho en que se haya basado, no sea revocada o

modificada y siempre que la persona a la que se le haya expedido no haya manifestado falsamente u omitido hechos o circunstancias en los que se haya basado la resolución.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el método o los elementos determinados en la resolución podrán aplicarse a las importaciones efectuadas antes de su notificación, durante el ejercicio fiscal en que se haya emitido la resolución, en los términos y condiciones que se señalen en la misma, siempre que no se hayan iniciado facultades de comprobación con relación a dichas operaciones.”⁶³

De conformidad con el artículo 48 de la Ley Aduanera transcrito se desprende que, las resoluciones recaídas a la consulta individual o dirigida a las agrupaciones relativas a la fracción arancelaria de la mercancía, su validez empezará a partir del día siguiente a aquél en que se notifique la resolución. Tratándose de la mercancía despachada, materia de la consulta, la validez de la resolución recaída a la consulta se retrotraerá a la fecha en que se realizó el despacho de la mercancía.

En el artículo 3, primer párrafo, del Reglamento de la Ley Aduanera vigente en el 2007, señala:

Artículo 3.

“La autoridad aduanera podrá prorrogar los plazos a que se refieren los artículos 97, último párrafo; 103, primer párrafo; 116, tercer párrafo y 117, primer párrafo de la Ley, así como los que expresamente señale este Reglamento, siempre y cuando el interesado presente su petición por escrito con anterioridad al vencimiento de los mismos.

⁶³ *Ley Aduanera*, Op. cit.

...⁶⁴

De conformidad con el artículo anterior, la autoridad fiscal a solicitud del interesado, podrá prorrogar los plazos para efectuar las actividades siguientes:

1. Retornar dentro de los tres meses siguientes al día en que se realizó el despacho de importación de la mercancía y dentro de los seis meses siguientes tratándose de maquinaria y equipo, en casos similares a bienes defectuosos o en especificaciones distintas a las convenidas. Arribar al territorio nacional las mercancías sustituidas dentro de los seis meses siguientes del retorno de las suplantadas.

Lo anterior de conformidad con el numeral 97, último párrafo, de la Ley Aduanera vigente en el 2007.

2. Retornar mercancía exportada definitivamente, cuando no haya sido modificada en el extranjero ni haya pasado más de un año desde su salida.

Lo anterior de conformidad con el diverso 103, primer párrafo, de la Ley Aduanera citada.

3. Extraer del territorio nacional de las mercancías para retornarlas sin cambio por los plazos siguientes:

⁶⁴ *Reglamento de la Ley Aduanera*, Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2007.

- a) Hasta por tres meses tratándose de remolques, semirremolques, los diseñados y utilizados para transportar contenedores –artículo 116, fracción I, de la Ley Aduanera señalada-.
- b) Hasta por seis meses tratándose de:
- Envases de mercancía –artículo 116, fracción II, inciso a), de la Ley Aduanera referida-.
 - Las realizadas por los residentes en México sin establecimiento permanente en el extranjero –artículo 116, fracción II, inciso b), de la Ley Aduanera citada-.
 - Muestras y muestrarios para presentar mercancía –artículo 116, fracción II, inciso c), de la Ley Aduanera mencionada-.
 - Enseres, utilería y demás equipo requerido para grabar, utilizados en la industria cinematográfica, la exportación debe ser realizada por residentes en el territorio nacional –artículo 116, fracción II, inciso d), de la Ley Aduanera referida-.
- c) Hasta por un año tratándose de mercancía destinada a exposiciones, convenciones, congresos internacionales, eventos culturales o deportivos –artículo 116, fracción III, de la Ley Aduanera en comento-.

Los plazos señalados se prorrogaran por un periodo igual al señalado, de conformidad con el diverso 116, tercer párrafo, de la Ley Aduanera en comento.

4. Extraer del territorio nacional mercancía para someterla a un proceso de transformación, elaboración o reparación hasta por dos años, dicho plazo podrá prorrogarse por un periodo igual o por un término mayor.

Lo anterior de conformidad con el diverso 117, primer párrafo, de la Ley Aduanera citada.

En los supuestos marcados con los numerales 1, 2, 3 y 4, se requerirá que el interesado presente su solicitud de autorización antes de concluir los plazos.

Conforme al artículo 78-B, quinto y sexto párrafos de la Ley Aduanera, la resolución será aplicable:

- A las importaciones realizadas con posterioridad a la fecha de su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate,
- Mientras no cambien los fundamentos de hecho y derecho citados para emitirla,
- Mientras no sea revocada o modificada,
- Cuando el importador no haya manifestado datos falsos u omitido hechos o circunstancias utilizados para emitirla.

No obstante lo anterior:

- El método o los elementos determinados en la resolución podrán aplicarse a las importaciones efectuadas con anterioridad a su notificación, durante el ejercicio en que se emitió, siempre y cuando la autoridad no haya notificado el inicio de sus facultades de comprobación respecto de dichas operaciones.

Por lo tanto, la vigencia de las autorizaciones y consultas en las materias fiscal y aduanera depende del supuesto en que se ubique el promovente, ya que el artículo 36 Bis, del Código Fiscal de la Federación, establece de manera genérica la vigencia de las resoluciones recaídas a dichos planteamientos.

2.3.2. Observancia obligatoria para las autoridades fiscales.

Las resoluciones favorables recaídas a las consultas o autorizaciones hechas por el promovente, deben ser acatadas por la autoridad de manera llana, puesto que:

“El acto favorable o declarativo de derechos en principio es inmodificable en forma unilateral e irrevocable sin importar si se aducen razones de ilegalidad, es decir no obstante que el acto acuse motivos manifiestos que evidencien su invalidez.”⁶⁵

Conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal ésta obligada a aplicar la resolución recaída a la consulta cuando:

1. La respuesta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias en la consulta para que la autoridad emita resolución –fracción I-.
2. Los antecedentes y circunstancias orígenes de la consulta, no se hayan modificado con posterioridad a la presentación de la consulta –fracción II-.
3. La consulta se presente con anterioridad a la notificación del ejercicio de las facultades de comprobación, respecto del objeto de la consulta –fracción III-.

Las resoluciones determinantes de un derecho o en la que se reconozca alguno a favor del promovente deben ser acatadas por la autoridad fiscal, al no poderlas modificar por motu proprio -artículos 36, primer párrafo, y 13, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo-.

De conformidad con la única disposición transitoria del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de

⁶⁵ Jiménez González, Antonio. Op. cit., p. 404.

2007, solamente la autoridad fiscal podrá revocar la respuesta favorable recaída a la consulta, cuando:

1. El promovente manifieste su consentimiento,
2. La consulta se haya presentado con anterioridad al 1 de enero de 2007 y
3. La notificación de la resolución recaída a la consulta se haya efectuado con anterioridad al 1 de enero de 2007.

2.3.3. Consecuencias producidas a partir de su publicación en medios masivos de comunicación.

Una vez emitida la resolución recaída a la consulta fiscal y dada a conocer al promovente, la autoridad girará instrucciones para el efecto de dar a conocer el criterio a seguir respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales, objeto de la consulta.

La publicación de las resoluciones recaídas a las consultas tiene como objeto que, los contribuyentes que se encuentren en ese supuesto tengan la certeza jurídica de la manera en que procederá la autoridad en ese tema, ya que la autoridad fiscal está obligada a observar dicha resolución.

Los artículos 33 penúltimo párrafo, 34 último párrafo y 35, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, establecen lo siguiente:

Artículo 33.

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

...

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

...”

Artículo 34.

“Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

...

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.”

Artículo 35.

“Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones

fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”⁶⁶

Acorde con el artículo 33, penúltimo párrafo, del Código referido, las autoridades fiscales facilitarán a los contribuyentes mediante los medios de transmisión señalados en las reglas generales, los criterios internos formulados para el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales, con excepción de los que, a su consideración son confidenciales, no producen obligaciones para los particulares y otorgarán derechos una vez divulgados en el periódico oficial federal.

El artículo 34, último párrafo transcrito indica que, el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones referidas en ese artículo, cuando sean favorables al promovente. Dicho artículo no expresa los efectos que producirá la publicación del extracto de la resolución.

El diverso 35 del mismo ordenamiento señala que, la autoridad federal podrá hacer del conocimiento de los contribuyentes los criterios a seguir para lograr el cumplimiento de las disposiciones fiscales, sin que los mismos generen obligaciones para los contribuyentes, sólo generarán derechos cuando se divulguen en el Diario Oficial de la Federación.

⁶⁶ *Código Fiscal de la Federación*, Op. cit.

En ese sentido, la autoridad fiscal al realizar una interpretación de las disposiciones a veces por *motu proprio* y otras derivadas de la resolución recaída a la consulta, tales interpretaciones las utiliza para resolver las subsecuentes consultas, cuando el tema planteado deriva de una situación análoga contemplada en la misma disposición legal.

Asimismo, dichos criterios no son publicados en el Diario Oficial de la Federación, debiéndose publicar a través de otros medios de transmisión, al respecto, la regla 2.11.2. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, señala:

“2.11.2. Para los efectos del artículo 33, penúltimo párrafo del Código, los criterios de carácter interno que emita el SAT, serán dados a conocer a los particulares, a través de los boletines especiales o gacetas de las diversas áreas de dicho órgano, así como a través de la página de Internet del SAT.

Los criterios de carácter interno publicados en los términos de la presente regla, no generarán derechos para los contribuyentes.”⁶⁷

⁶⁷ *Resolución Miscelánea Fiscal para 2007*, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 2007, p. 51.

De lo anterior se desprende que, los criterios emitidos por la autoridad fiscal se darán a conocer a través de boletines especiales, gacetas o mediante la página en internet del SAT (Servicio de Administración Tributaria).

El segundo párrafo de la regla 1.1. de las Reglas de Carácter General en Materia de Comercio Exterior para 2007 referida indica que, los casos no previstos en esa resolución, será aplicable en lo conducente la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007.

Los criterios emitidos por el Servicio de Administración Tributaria, respecto de la interpretación de las disposiciones fiscales son divulgados en su página de internet, con dirección www.sat.gob.mx y no generan derechos a favor del contribuyente, pero son de observancia obligatoria para la autoridad fiscal, por lo que, al existir criterio favorable al contribuyente respecto de una disposición fiscal aplicable a su caso, lo podrá hacer valer para que, la autoridad al emitir la resolución recaída a su planteamiento lo acate.

CAPÍTULO 3

CONCEPTOS GENERALES OBSERVABLES EN LA RELACIÓN TRIBUTARIA ENTRE LA AUTORIDAD FEDERAL Y EL CONTRIBUYENTE, PARA REALIZAR LAS CONSULTAS Y AUTORIZACIONES

3.1. Sujetos de la relación tributaria.

Cualquier sujeto con o sin registro en el padrón fiscal puede realizar una consulta o solicitud de autorización a la autoridad federal respecto de las disposiciones fiscales, ya que el primero es sujeto de la relación tributaria con el Estado, dicha relación tiene entre otros fines, obligaciones de fondo y forma, tales como la presentación de declaraciones anuales, estadísticas, informativas, así como las modalidades para extinguir el pago del tributo.

3.1.1. Concepto de relación tributaria.

Por relación tributaria se entiende:

“... a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida

por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo.”¹

También se entiende como:

“... una relación jurídica *ex lege*, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley. Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible.”²

La relación tributaria es el vínculo establecido por la disposición fiscal o aduanera originada por la realización del hecho imponible por el sujeto pasivo, pero no siempre tiene como única consecuencia el pago del tributo.

Por ende, la relación tributaria se entiende:

“a) como la vinculación establecida por una norma jurídica entre una circunstancia condicionante (la realización o configuración del hecho imponible previsto como hipótesis) y una consecuencia jurídica (el mandato de pago tributario); b) como la vinculación establecida

¹ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 247.

² Jarach, Dino. Op. cit., p. 73.

por esa misma norma legal entre la pretensión del fisco como sujeto activo y la obligación de aquel que la ley designe, como sujeto pasivo.”³

Los elementos integrantes de la relación tributaria son:

“...el sujeto activo, titular de la pretensión, es decir, del crédito tributario, en otras palabras el acreedor del tributo; el sujeto pasivo principal o deudor principal del tributo a quien se puede dar el nombre de “contribuyente” y los otros sujetos pasivos codeudores o responsables del tributo por causa originaria (solidaridad, sustitución), o derivada (sucesión en la deuda tributaria); el objeto, es decir, la prestación pecuniaria, o sea el tributo... el hecho jurídico tributario, es decir, el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria.

...

... momentos de vinculación la nacionalidad del contribuyente, su domicilio o residencia, la situación del objeto material del hecho imponible, o de la fuente de que este objeto (rédito, ganancia) procede, el lugar donde el hecho imponible se verifica, o donde produce sus efectos.”⁴

Los elementos de la relación tributaria son:

- El objeto. Es la realización del hecho imponible descrito en la norma tributaria por el sujeto pasivo.
- El sujeto activo. Es el acreedor del tributo.

³ Id. p. 65.

⁴ Id. pp. 65, 209.

- El sujeto pasivo. Es el contribuyente que tiene su domicilio en el territorio nacional o, reside en el país o, la fuente de riqueza se ubica en México y con su actividad realiza el hecho imponible. También son sujetos pasivos el contribuyente solidario y el contribuyente sustituto de conformidad con la doctrina española –dichos sujetos pasivos serán estudiados en el punto 3.1.3.-.

Además, durante el desarrollo de la relación tributaria surgen:

“... una pluralidad de deberes y obligaciones a cargo del sujeto pasivo, tanto de contenido material o económico, como de carácter formal.”⁵. El sujeto pasivo debe cumplir con las obligaciones siguientes:

“Obligaciones materiales a cargo del sujeto pasivo y demás obligados tributarios. Son las siguientes:

- La obligación principal o derivada del hecho imponible.
- Obligaciones a cuenta, que son instrumentales respecto de la anterior: ingresos fraccionados y retenciones o ingresos a cuenta por pagos en especie.
- Obligaciones entre particulares resultantes de las normas del tributo. Entra en esta categoría la obligación del sujeto pasivo de soportar la retención.
- Obligaciones accesorias: intereses de demora, recargos por pago espontáneo fuera de plazo, recargos del periodo ejecutivo.

...

⁵ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., 260.

B) Obligaciones y deberes formales a cargo de los obligados tributarios.”⁶

Los deberes a cargo del sujeto pasivo y demás obligados derivados de la relación tributaria son:

- Pagar el impuesto –artículos 2, primer párrafo, fracción I, 6, primer, segundo y cuarto párrafos, 20, primer párrafo, 66, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación referido-.
- Retener y trasladar el impuesto –artículo 6, párrafos quinto, sexto y fracción I, del Código Fiscal de la Federación citado-.
- Pagar recargos y actualización del tributo cuando no se entregue dentro del término establecido en las leyes –artículo 21, primer y segundo párrafos, del Código Fiscal citado-.
- Formal, por ejemplo: presentar declaraciones informativas, avisos, solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar información y documentación a la autoridad, llevar contabilidad, tal y como se establece en el último párrafo del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007 –artículos 27, 28, 31, 32, 42, fracciones II, III, 45, 46 y 48 del Código señalado-.

⁶ Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas, 14 ed., España, 2004, pp. 133-136.

- Tolerar visitas, auditores y verificadores de documentos –artículos 42, fracciones II, III, V, 45, 46, 48 y 49 del Código citado-.
- Pagar multas por el cumplimiento extemporáneo de sus obligaciones – artículos 2, último párrafo, 3, segundo párrafo, 4, 20, primer párrafo, 65, 66, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación señalado-.
- Garantizar el pago de contribuciones –artículos 65, 66, fracción II y 142 del Código Fiscal de la Federación referido-.

Por ende, la relación tributaria es el vínculo entre el sujeto pasivo – incluyéndose dentro de esta categoría al contribuyente, responsable solidario y responsable sustituto- al realizar el hecho imponible con el Estado, derivándose derechos y obligaciones a cargo de ambas partes. Para efectos del presente trabajo sólo se hace mención a las obligaciones a cargo del sujeto pasivo.

3.1.1.1. Diferencia con la obligación tributaria de pago.

La obligación tributaria es:

“... la obligación de pago de la cuota tributaria, esto es, de la cantidad que según el hecho imponible realizado, y por la aplicación de los elementos de cuantificación definidos por la ley de cada tributo...”

... la obligación tributaria se origina por la realización del hecho imponible...”⁷

⁷ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 263.

La obligación tributaria consiste exclusivamente en el pago del tributo a cargo del sujeto pasivo, originado por la realización del hecho imponible, por lo que:

“... habrá una sola obligación tributaria, y una sola relación jurídica tributaria con la Administración.”⁸

La obligación tributaria nace:

“... al momento exacto en que, por haberse consumado el hecho generador en todos sus aspectos, se produce el nacimiento de la obligación tributaria.

...

El momento en que se produce la causación o devengo de la obligación tributaria, varía cuando se trata de tributos en que los hechos imponibles consisten en situaciones jurídicas o de hecho, simples o condicionadas.

... la norma legal establece un presupuesto de hecho (que refiriéndonos al de la relación tributaria sustantiva principal se ha llamado “hecho imponible”) y dispone que cuantas veces ese hecho hipotético se produzca en la realidad se genera a cargo del sujeto o sujetos que la propia norma señala la obligación de pagar un determinado tributo o de cumplir un determinado deber formal.”⁹

La obligación tributaria surge de:

“... situaciones jurídicas, el hecho generador se considera ocurrido desde el momento en que están constituidas definitivamente de conformidad con el derecho aplicable...”

⁸ Id. p. 264.

⁹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 546, 550.

La condicionalidad puede producirse únicamente cuando se trata de situaciones jurídicas. En tratándose de situaciones, que el legislador trata como situaciones de hecho (o sea con prescindencia de la forma jurídica, atendiendo sólo a la realidad), la existencia de condiciones será normalmente irrelevante...

Cuando la condición es suspensiva, se considera generalmente que la causación o devengo se opera hasta que ella se cumpla, pero, cuando ésta nace, lo hace de modo incondicionado.

Si la condición es resolutoria, el devengo se produce al celebrarse el acto, o más bien, cuando el acto esté constituido de conformidad con el derecho aplicable, y al nacer, la obligación tributaria nace incondicionalmente.

...el hecho generador se considera ocurrido en el momento en que hayan sucedido las circunstancias materiales necesarias para que produzca los efectos que normalmente le corresponden.

Cuando el hecho es periódico o permanente, que es aquél para cuya configuración se requiere el transcurso de un periodo de tiempo, el hecho debe considerarse ocurrido a la finalización del mismo, si se trata de un hecho periódico, y cuando sea de carácter permanente, el legislador deberá definir la fecha en que se causa.

Tratándose de negocios jurídicos, como hechos generadores, deben considerarse como hechos instantáneos.

En los hechos periódicos o complexivos el tributo se causa al final de cada periodo..."¹⁰

La obligación tributaria nace: al consumarse el hecho generador; cuando el mismo hecho se lleva a cabo varias veces, la obligación surge en cada momento en que se lleva a cabo el hecho y tratándose de:

¹⁰ Id. p. 548.

- Situación jurídica. Cuando el hecho generador se efectúa de conformidad con el derecho aplicable, por ejemplo, la obligación de pagar el impuesto sobre automóviles nuevos surge al momento de comprar un vehículo.
- Situación condicionada. Cuando la circunstancia previa se requiere para originar la obligación, por ejemplo, en el momento en que la mercancía importada definitivamente se encuentra en territorio nacional, será ese momento en que se pagará el impuesto al valor agregado, entre otros. El pago se encuentra sujeto a que la mercancía arribe a territorio nacional.
- Situación suspensiva. Cuando la circunstancia vuelve a llevarse a cabo, por ejemplo, en una empresa, cuando los trabajadores están en huelga, el patrón está obligado al pago del impuesto sobre la renta generado con motivo de la relación de trabajo subordinada hasta que se concluya la huelga.
- Situación resolutoria. Se da en los mismos términos que la situación jurídica, se diferencia de la jurídica, que en la primera se da de manera absoluta, por ejemplo, independientemente que el adquirente conserve el carro por el resto del año.
- Hecho generador. Cuando el hecho se materializa, por ejemplo, se considera que la mercancía importada temporalmente, pasa ser la importación definitiva cuando no es retornada dentro del plazo establecido en la Ley Aduanera.
- Hecho periódico y hecho complejo. Cuando ha transcurrido un plazo, por ejemplo, el pago del impuesto sobre la renta por concepto de relación

personal subordinada, se efectúa hasta que el plazo pactado para prestar el servicio subordinado ha concluido.

- Hecho permanente. Cuando se da de manera durable, por ejemplo, los ingresos que obtienen las personas físicas con periodicidad distinta a la mensual erogados por su patrón, por dicho ingreso se debe pagar el impuesto sobre la renta.
- Negocio jurídico. Como hecho generador, cuando éste surge, por ejemplo, se paga el impuesto sobre la renta después de efectuarse la enajenación de acciones aún cuando hay pérdida por dicha enajenación.
- Cuando el hecho se materializa, por ejemplo, se considera que la mercancía importada temporalmente, pasa a ser importación definitiva cuando no es retornada dentro del plazo establecido en la Ley Aduanera.

Una vez surgida la obligación tributaria debe fijarse en cantidad líquida la cantidad a pagar, puesto 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 por la ley.

...

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...

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 solo, sin tal colaboración...

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...

En la determinación de la obligación tributaria por el sujeto pasivo, éste reconoce la existencia de un hecho generador que a él se le atribuye, mediante la aplicación del parámetro correspondiente cuantifica en una suma de dinero el importe de su adeudo, lo comunica a la administración tributaria por medio de una declaración y paga en la caja recaudadora dicha cantidad de dinero.”¹¹

Una vez efectuado el hecho generador, debe determinarse la base gravable, a la cual se le aplica la tasa o tarifa y al resultado obtenido en cantidad líquida de esa operación, se le conoce como determinación de la obligación tributaria, la cual debe pagarse.

Los mecanismos de determinación de la obligación tributaria son:

- Autodeterminación. El sujeto pasivo está obligado a determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa, de conformidad con el artículo 6, tercer párrafo del Código Fiscal en comento.
- Asistencia al contribuyente. La autoridad fiscal debe proporcionar asistencia gratuita a las personas para la correcta aplicación e interpretación de las

¹¹ Id. pp. 556, 561, 564.

disposiciones fiscales y cumplimiento de las obligaciones fiscales, acorde con los artículos 33, fracción I, incisos a), b), c), d) y f) del Código Fiscal de la Federación y 5, primer párrafo de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

- Auditoría fiscal indirecta vía compulsiva. La autoridad administrativa tributaria con la colaboración de un tercero, determinará la obligación tributaria al rectificar los errores en las declaraciones, revisar su contabilidad para saber si efectuó actos con el sujeto pasivo; practicar visitas domiciliarias; revisar dictámenes y; recabar informes de funcionarios públicos y de fedatarios, acorde con el numeral 42, fracciones II, III, IV y VIII, del Código referido.
- Auditoría fiscal directa o coordinada. La autoridad administrativa con la colaboración del sujeto pasivo, determinará la obligación tributaria al: rectificar los errores en las declaraciones, revisar su contabilidad para saber si efectuó actos con el sujeto pasivo; practicar visitas domiciliarias y; revisar la expedición de comprobantes fiscales; conforme al artículo 42, fracciones I, II, III y V, del Código citado.
- Corrección fiscal. Mediante aceptación entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal, es decir, una vez que la autoridad haya ejercido sus facultades de comprobación y detecte irregularidades u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, el contribuyente, entre otras cuestiones, puede optar

por corregir su situación acorde con las observaciones hechas por la autoridad, conforme a los artículos 44, fracción IV, segundo párrafo y 48, fracción VIII, del Código Fiscal mencionado.

Una vez determinada la obligación tributaria con base cierta o estimativa –de conformidad con los artículos 55 al 61 del Código referido-, se requiere de su pago, puesto que:

“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...

La determinación con "base presunta" o "base estimativa" existe cuando, sea la Administración tributaria (caso el más frecuente) o sea el propio sujeto pasivo principal (como es el caso de los contribuyentes menores del ISR sobre actividades empresariales) la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas por la ley.“¹²

Por lo tanto es dable concluir que una vez obtenida la base gravable, se le aplica la tasa o tarifa y al resultado obtenido en cantidad líquida de esa operación, se le conoce como determinación de la obligación tributaria, la cual debe pagarse.

¹² Id. pp. 562.

3.1.1.2. Criterios adoptados por el Poder Judicial Federal y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, respecto de la obligación y relación tributaria.

El Poder Judicial Federal respecto de la relación y obligación tributaria ha señalado los criterios jurisprudenciales siguientes:

“Criterio jurisprudencial 2a. CXXXIII/2003,

Tomo: XVIII, Octubre de 2003

Página: 703

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

RENTA. SON INOPERANTES LOS ARGUMENTOS DIRIGIDOS A EVIDENCIAR QUE EL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (VIGENTE EN 2002) TRANSGREDE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS. El artículo mencionado establece que los contribuyentes, entre otras personas físicas que perciben ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, gozarán de un subsidio contra el impuesto que resulte a su cargo y que la tabla incluida en el mismo precepto se aplica para determinar la disminución del tributo que le corresponde enterar al trabajador por concepto de dicho impuesto. En ese sentido, si bien es cierto que debe aplicarse la tabla referente a un mínimo y a un máximo, también lo es que no se trata de una contribución, sino de un mecanismo que tiene como finalidad determinar una cantidad (subsidio) que será acreditable por el sujeto pasivo de la relación tributaria respecto del gravamen en cuestión, razón por la que los argumentos encaminados a evidenciar la

desproporcionalidad e inequidad de la tabla referida deben declararse inoperantes, ya que no hay erogación alguna por parte del contribuyente.

Criterio jurisprudencial CXXXVIII

Tomo: Primera Parte

Página 11

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Sexta Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

AGUAS ENVASADAS, LEY DEL IMPUESTO SOBRE COMPRAVENTA DE PRIMERA MANO DE. NO ES INCONSTITUCIONAL SU ARTICULO 16 (REFORMADO EN 1965), QUE LIMITA LA DEDUCCIÓN POR COMISIONES A REPARTIDORES, DISTRIBUIDORES, ETCETERA.

Es inexacto que el límite a la deducción por comisiones afecte o cambie los elementos esenciales del tributo de referencia, porque gravitando esto sobre las operaciones de compraventa de primera mano, la relación tributaria nace en cuanto los causantes realizan tales operaciones, ya sea directamente o por conducto de sus repartidores o distribuidores, mientras que las erogaciones por concepto de comisiones se efectúan cuando ya se ha generado el impuesto y ninguna afectación jurídica pueden lograr sobre sus elementos. Por otra parte, si bien es cierto que la existencia de las deducciones por las comisiones se justifica porque constituyen gastos necesarios para la realización de la compraventa de primera mano, que es el hecho generador del impuesto, igualmente cierto resulta que es necesario un límite a la deducción que preserve su recto propósito y asegure al fisco el control y vigilancia del impuesto como lo hace el precepto reclamado, sin que, además, torne al impuesto en exorbitante y ruinoso porque el gravamen sobre el excedente del porcentaje permitido no incide económicamente sobre la fuente del impuesto.

Tesis jurisprudencial 2a./J. 193/2004

Tomo: XX, Diciembre de 2004

Página: 554

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

TENENCIA O USO DE VEHÍCULOS Y DERECHOS POR SERVICIOS DE CONTROL VEHICULAR. EL RECIBO QUE ACREDITA SU ENTERO NO CONSTITUYE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. El artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa prevé que este órgano conocerá de los juicios promovidos contra resoluciones definitivas que, entre otras cuestiones, determinen la existencia de una obligación fiscal; fijen en cantidad líquida o den las bases para una liquidación; nieguen la devolución de un ingreso regulado por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales; impongan multas por infracción a las normas administrativas federales o causen un agravio en materia fiscal distinto a los anteriores. Por su parte, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis aislada 2a. X/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVII, febrero de 2003, página 336, con el rubro: "TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. 'RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS'. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.", sostuvo que el concepto "resoluciones definitivas" a que hace referencia el mencionado artículo 11 abarca no sólo aquellas resoluciones que no admitan recurso o admitiéndolo éste sea optativo, sino también las que reflejen el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento; o bien, como manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar

la última voluntad oficial. En tal virtud, si el artículo 4o. de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos sólo establece que los contribuyentes del impuesto comprobarán su pago con la copia de la forma mediante la cual lo efectuaron, se pone de manifiesto que el recibo de pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos y derechos por servicios de control vehicular no constituye una resolución definitiva impugnabile ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sino simplemente es el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo del contribuyente, cuyo monto puede o no coincidir con el contenido de la propuesta de declaración que al efecto emita la autoridad hacendaria, pues siempre existe la posibilidad de que se pague una cantidad mayor o menor a ese monto, o bien, que en los casos en que no se cuente con dicha propuesta se autodetermine el monto del impuesto a pagar, supuestos en los cuales se evidencia que la autoridad no ha manifestado su última voluntad en relación con el cumplimiento de esas obligaciones tributarias, por lo que cuando el juicio contencioso administrativo se promueva contra el recibo de pago que contiene esas contribuciones resulta improcedente y debe sobreseerse de conformidad con la fracción II del artículo 202, en relación con la fracción II del diverso numeral 203, ambos del Código Fiscal de la Federación.

Criterio jurisprudencial 1a. LXXXVI/2004

Tomo: XX, Julio de 2004

Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

INCIDENCIA DE LOS IMPUESTOS. SU CONCEPTO Y VALORACIÓN JURÍDICA Y ECONÓMICA. La incidencia es un fenómeno de tipo económico causado por el proceso de traslación de los impuestos, conforme al cual, desde un punto de vista económico y financiero, no jurídico, se identifica a quien pagará materialmente y soportará el impacto del tributo. Dicho fenómeno se presenta mediante un aumento en los costos de operación del contribuyente,

quien, por ese conducto, pretende trasladar la carga del impuesto a los consumidores como parte del precio; sin embargo, esta situación no siempre se presenta y para advertirla, es necesario analizar cada operación. Si los afectados por el traslado del impuesto son también contribuyentes del mismo, podrán acreditarlo y trasladarlo a su vez a otros sujetos mediante la misma mecánica del incremento de precios. Pero cuando la operación culmina en un sujeto no causante del impuesto o exento, éste deberá aceptar el traslado como parte del precio pagado por el bien o servicio relativo. Para comprender dicho fenómeno económico, es necesario tener presentes los significados de los diversos conceptos de: percusión, traslación, incidencia e impacto fiscal. La percusión, identifica el momento y la persona quien, por disposición de la ley, debe pagar la contribución e ingresarla a la hacienda pública, o sea, identifica al "contribuyente de derecho", la percusión es el punto donde la ley impone la exacción. La traslación del impuesto es el fenómeno por el cual un "contribuyente de derecho" percutido por el impuesto, se hace reembolsar o recupera indirectamente la carga fiscal que le produjo la percusión del impuesto, lo que hace adicionando voluntariamente al precio de venta del producto o servicio la carga de la contribución. La incidencia, también llamada repercusión, se presenta cuando el impuesto llega a un tercero que, por las características de la ley, ya no puede trasladarlo a otro, fenómeno que se caracteriza por el hecho de que el sujeto incidido debe considerar el traslado del impuesto que retuvo, como parte integrante del precio del bien o servicio adquirido, es el lugar donde descansa el impuesto, desde el punto de vista económico. Sin embargo, aun cuando es frecuente que el sujeto incidido sea el consumidor final, esto no es la regla general, pues puede acontecer que en la determinación de los precios de las operaciones, el sujeto percutido o contribuyente de derecho, decida no trasladar la carga del impuesto y absorberla para no ver mermadas sus utilidades por el descenso de las ventas (principio económico de la elasticidad de la demanda). El impacto fiscal, es el efecto producido por la ley, en cuanto señala quién es el sujeto pasivo de la contribución sobre quien recaerá la obligación tributaria de pagar el tributo e ingresarlo a la hacienda pública. No debe confundirse el impacto fiscal con la identificación de quien materialmente desembolsa o paga

efectivamente el impuesto desde el punto de vista económico (incidencia), pues conforme a este concepto, sólo será causante de la contribución la persona sobre quien recaiga la obligación jurídico normativa de tributación impuesta por la ley; la problemática económica sobre quién es la persona que eventual y casuísticamente pagará el impuesto con afectación patrimonial directa en cada operación concreta en los tributos con incidencia, no es un problema analizable jurídicamente, sino por las finanzas y la economía.”¹³

Derivado de la lectura de las anteriores decisiones emitidas por el Poder Judicial Federal se desprende que no ha definido la relación tributaria, sino ha sostenido que, el sujeto pasivo de dicha relación tributaria tiene los derechos de acreditar el impuesto y deducir gastos efectuados para la realización de sus actos o actividades, entre otras cuestiones, con lo que se demuestra que tal relación contempla obligaciones y derechos a cargo del contribuyente y que la obligación tributaria consiste en pagar el impuesto.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido en concordancia a relación y obligación tributaria los criterios siguientes:

“Criterio V-TASR-XXXI-1234

Sala Regional del Noroeste III (Culiacán, Sin.)

Página: 293; Quinta Época

Publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

¹³ *“Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas”, Op. cit.*

ORDEN DE VISITA. NO ES GENÉRICA SI TIENE COMO OBJETO LA REVISIÓN DE CONTRIBUCIONES RESPECTO DE LAS CUALES EL VISITADO ES SUJETO PASIVO EXENTO DE LA OBLIGACIÓN DE PAGO.- La circunstancia de que un contribuyente esté exento del pago de un tributo, no implica que haya dejado de ser sujeto pasivo del impuesto correspondiente, ya que sólo puede estar exento del pago de un gravamen quien es causante del mismo, de tal manera que el hecho de que un sujeto se coloque en la hipótesis legal de exención y en consecuencia quede liberado de enterar al fisco la contribución causada, no significa que se haya desvanecido la relación tributaria que lo coloca como sujeto pasivo del impuesto y que sea liberado de cumplir con las demás obligaciones formales que la ley establece, que no necesariamente conllevan a la determinación de contribuciones, mismas obligaciones cuyo cumplimiento puede ser objeto de revisión por parte de las autoridades fiscales de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual el hecho de que una orden de visita tenga por objeto la revisión de un impuesto de cuyo pago se encuentra exento el sujeto visitado no la torna genérica, ya que el contribuyente se encuentra afecto a dicha contribución, cumpliéndose entonces con lo dispuesto por el artículo 38, fracción III y 43 del Código Fiscal de la Federación. (21)

Criterio V-TASR-XXII-1140

Décima Primera Sala Regional Metropolitana

Página: 369, Quinta Época

Publicado en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- LEGITIMACIÓN ACTIVA EN LA CAUSA PARA PRETENDER EL CÁLCULO CORRECTO.- Para efectos de acreditamiento, compensación o cualquier otra manera de devolución de cantidades enteradas por los servicios portuarios gravados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es la empresa residente en territorio

nacional que presta dichos servicios, y no así, la importadora, quien se ubica como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, esto es, como sujeto vinculado con el Fisco Federal para enterar el importe del impuesto al valor agregado trasladado, pues es esta misma situación, la que coloca al causante de dicho impuesto como potencial sujeto de un derecho de crédito a su favor y en contra del Fisco Federal respecto del mismo hecho generador del tributo; lo cual no sucede de ninguna manera con la actora. De tal suerte que si la actora en el juicio de nulidad, interpuso en contra de la resolución que negó la devolución de cantidades por aquel concepto, no tiene la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria respecto al hecho generador de la prestación de servicios portuarios como causante del impuesto al valor agregado, sea que dichos servicios se exporten o se reciban en territorio nacional, la misma no puede tener en modo alguno la posibilidad de ubicarse como sujeto activo de esa misma relación con el Fisco Federal, debe concluirse que no cuenta con la debida legitimación activa en la causa para reclamar el correcto cálculo de impuesto al valor agregado aplicando la tasa excepcional del 0% que disponen los artículos 2-A y 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y no la tasa general de su artículo 1º, y con mayor razón, para reclamar la devolución de las erogaciones que pretende. (13)

Criterio IV-TASR-XXVII-321

Tercera Sala Regional Golfo - Centro (Jalapa)

Año IV. No. 45. Septiembre 2004

Quinta Época. Año IV. No. 44. Agosto 2004, Página: 231

Publicado en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

RESIDENTES EN EL EXTRANJERO SIN ESTABLECIMIENTO PERMANENTE O BASE FIJA EN EL PAÍS.- EL SALDO A SU FAVOR DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA DETERMINADO POR DISMINUCIÓN RETROACTIVA DEL IMPUESTO POR INGRESOS DERIVADOS DE FUENTE DE RIQUEZA UBICADA EN TERRITORIO NACIONAL POR CONCEPTO DE

INTERESES, PUEDE SER OBJETO DE COMPENSACIÓN A TRAVÉS DEL RETENEDOR.- El artículo 23 del Código Fiscal de la Federación prevé una de las diversas formas por las que se extingue la obligación tributaria, que es la compensación de contribuciones, consistiendo en una reciprocidad de deuda y crédito simultánea entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la relación tributaria. Partiendo de esto, si en la "Ley que modifica a las diversas de los impuestos sobre la renta, al activo, especial sobre producción y servicios y federal de derechos", de fecha 5 de mayo de 1996, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de mayo de 1996, se disminuyó con efectos retroactivos la tasa sobre la que se calculaba el impuesto sobre la renta a cargo de los residentes en el extranjero con fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, que regula la fracción I del artículo 154 de la Ley respectiva, con una tasa del 4.9% en lugar de la tasa del 15%, respecto a los ingresos por los intereses exigibles en el periodo comprendido del 1o. de enero al 31 de diciembre de 1996, siempre que se encontraran en el supuesto previsto por la misma, autorizando a éstos a poder compensar el impuesto pagado en exceso, que correspondiera a los intereses exigibles del 1o. de enero de 1996 a la fecha de entrada en vigor de la Ley citada (11 de mayo de 1996), contra las retenciones que les efectuaran por intereses exigibles hasta el 31 de diciembre de 1996; es inconcuso, que la compensación de saldos a nombre del residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país derivada de la operación del recálculo del impuesto a su cargo, es ajustada a derecho si es efectuada por el contribuyente con residencia en territorio nacional que paga los intereses al beneficiado, en virtud de que, según se desprende del contenido del Título V de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y del artículo 26, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, la obligación tributaria adjetiva del residente en el extranjero sin establecimiento permanente o base fija en el país, es a cargo del contribuyente residente en el país que efectúa los pagos a aquél, pues la sujeción de éstos al sistema tributario mexicano por los ingresos procedentes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y por operaciones con contribuyentes residentes en México o con base fija en el país, no implica obligación formal alguna, pues ésta se realiza a través del "retenedor", precisamente porque su relación tributaria con el Estado

Mexicano, carece del vínculo jurídico de la residencia, del establecimiento permanente o de base fija en el país, como lo previene el artículo 1o. de la Ley respectiva, y en nada le depara perjuicio al fisco federal tal actuación, pues está expedito su derecho de determinar la obligación tributaria sustantiva que corresponda al "retenedor", en caso de que no se ejerza conforme a derecho la obligación adjetiva o formal. (13)

Tesis jurisprudencial V-P-1aS-1

Año II. No. 23. Junio 2000

Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Publicada en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Quinta Época. Año I. No. 1. Enero 2001

Página 26.

CANCELACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO QUE SE INTENTA EN CONTRA DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA POR LA AUTORIDAD EN ESTA MATERIA, POR NO AFECTAR EL INTERÉS JURÍDICO DEL PARTICULAR.- El artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación prevé una facultad discrecional para la autoridad fiscal de cancelar créditos fiscales de las cuentas públicas a cargo de los contribuyentes por las razones que se especifican en el propio numeral, sin embargo, el ejercicio de esta atribución, por disposición del último párrafo del propio precepto, no extingue la obligación de pago del contribuyente, lo que permite concluir que la norma tiene la finalidad de procurar una forma de control interno de los adeudos, pero no establece un derecho en favor de los particulares de solicitar la cancelación y, menos aún, que de ello puedan derivar derechos y obligaciones, a favor o a cargo de éste, por la simple razón de que la determinación de cancelar o la negativa a hacerlo, sin importar lo que originó esa actuación, no se traduce en una modificación en la relación jurídica tributaria, por lo tanto, no afecta la esfera jurídica del particular deudor del

crédito, pues éste, antes y después del ejercicio de la atribución por parte de la autoridad, en cualquier sentido que este sea, es exactamente la misma, es decir, se encuentra obligado al pago. Por esta razón, la resolución que dicte la autoridad en el sentido de cancelar o negarse a ello, ya sea que actuó de mutuo propio o a petición de parte, al no modificar la esfera jurídica del particular, es claro que no afecta su interés jurídico y por tanto el juicio que se intente en contra de tal acto es improcedente y debe sobreseerse en los términos de los artículos 202, fracción I y 203, fracción II del Código Fiscal de la Federación. (2)”¹⁴

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en sus decisiones ha sostenido que en la relación tributaria el hecho de exentar al contribuyente del pago del impuesto generado, no lo exime de cumplir con sus demás obligaciones y tiene los derechos de acreditar, compensar y solicitar la devolución de las cantidades, entre otras cuestiones y la obligación tributaria consiste en pagar el impuesto.

3.1.2. Sujeto activo.

En la relación tributaria una de las partes es el sujeto activo quien puede ser el Estado a través de sus niveles de gobierno: Federación, entidades federativas y Distrito Federal, quien tiene poder para llegarse de los recursos para satisfacer las necesidades de la sociedad, en específico:

¹⁴ “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”, disco compacto, México, 2006.

“... el Estado tiene poder de imperio, porque... tiene la necesidad de procurarse de medios pecuniarios...”¹⁵

El Estado tiene el poder tributario emanado de la Constitución Federal para imponer contribuciones, dicho poder se conoce como:

“La potestad tributaria (o poder tributario) es la facultad que tiene el Estado de crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria espacial...”

En los Estados de derecho el poder tributario se subordina a las normas constitucionales.”¹⁶

El sujeto activo de la relación tributaria no es el sujeto con potestad tributaria, sino aquel al que le corresponde observar el exacto cumplimiento -incluyéndose las consultas y autorizaciones- de las disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo, puesto que:

“El estudio del sujeto activo consiste principalmente en el análisis de la naturaleza de la soberanía fiscal en virtud de la cual él es titular de la pretensión tributaria... el sujeto activo del cual hay que ocuparse en el derecho tributario material es aquel al cual corresponde efectivamente el crédito del tributo, no el sujeto que dicta la ley tributaria, ni el sujeto o los sujetos a los cuales deberá ser atribuido el producto de la recaudación de los tributos.”¹⁷

¹⁵ Jarach, Dino. Op. cit., pp. 93-94.

¹⁶ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., pp. 186, 283.

¹⁷ Jarach, Dino. Op. cit., pp. 65, 66.

Por lo tanto, la Federación, los Estados, el Distrito Federal y municipios, éstos tres últimos dentro de sus respectivas competencias, como sujetos activos de relación tributaria, les corresponde observar el exacto cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte del sujeto pasivo, ya que:

“... el sujeto activo del derecho del crédito tributario, a la prestación tributaria, lo es el Estado, como persona jurídica, titular de la Hacienda Pública estatal...

... cabe afirmar que sujetos activos de la potestad de imposición sólo pueden serlo, a título propio, los entes territoriales, esto es: el Estado y las entidades territoriales menores.”¹⁸

El Estado tiene la potestad tributaria para imponer contribuciones, pero a través de sus órganos se llega de los recursos originados mediante dicha potestad, es decir:

“... cuando hablamos de Potestad Tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que deriva de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la Competencia Tributaria nos estamos refiriendo a facultades que el Derecho ha otorgado a los órganos del Estado.”¹⁹, “Cada vez que se aplica un tributo aparece, frente a los sujetos obligados a las distintas prestaciones materiales y formales que lo integran, un ente público que actúa a través de diversos órganos, y que es el que impulsa los procedimientos tendentes a su efectividad.

Sujeto activo es el ente público que desarrolla los procedimientos de aplicación del tributo.”²⁰

¹⁸ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., pp. 207, 210.

¹⁹ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 35.

²⁰ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al., Op. cit., p. 279.

En ese sentido, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales demás atribuciones conferidas expresamente en leyes y reglamentos, de conformidad con el artículo 31, fracciones XI y XXV de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal vigente en el 2007.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del Poder Ejecutivo Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos encomendados por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y otras leyes, así como los reglamentos, entre otras cuestiones, de conformidad con el artículo 1 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigente en el 2007.

El Secretario del Despacho estará al frente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien para la realización de sus funciones se auxiliará del órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, entre otros, acorde con el artículo 2, inciso D, fracción I, del Reglamento de la Secretaría referida.

El Servicio de Administración Tributaria está jerárquicamente subordinado a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, goza de autonomía técnica y tiene la organización y facultades para resolver sobre las materias dentro de su competencia establecidas en leyes y reglamentos por los que fueron creados, de conformidad con los artículos 98-B y 98-C, del Reglamento de la Secretaría citada.

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal. Además, tiene las atribuciones de recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable y las que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en su ley, su reglamento interior y otras disposiciones aplicables, acorde con los artículos 2, primer párrafo y 7, fracciones I y XVIII, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria vigente en el 2007.

Las referencias hechas en las leyes, reglamentos y demás disposiciones a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o a sus unidades administrativas se entenderán hechas al Servicio de Administración Tributaria, cuando se trate de materias objeto de la Ley del Servicio de Administración Tributaria o, de su reglamento interior o de cualquier disposición que emane de ellos, acorde con los artículos tercero transitorio de la Ley referida, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995 y 33, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007.

El Servicio de Administración Tributaria tiene a su cargo el ejercicio de las facultades y el despacho de los asuntos encomendados por su Ley y demás ordenamientos legales aplicables, así como los reglamentos de las leyes, entre otros, el Jefe de dicha dependencia, podrá otorgar las autorizaciones previstas por las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las conferidas en otras disposiciones legales, de conformidad con los artículos 1, 3, fracciones XVI y XX, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

Por lo tanto, el Estado en el ámbito federal se llegará de los recursos originados con motivo del pago de los impuestos a través del Servicio de Administración Tributaria.

3.1.2.1. Federación.

El Estado a través de su nivel de gobierno Federal tiene:

“La aplicación de las normas jurídicas en materia financiera y el ejercicio por la Administración de sus potestades y funciones financieras de ingreso y de gasto público generan una serie de situaciones jurídicas activas y pasivas...”²¹

La potestad tributaria de la Federación no puede ser ejercida por las entidades federativas o por el Distrito Federal, ya que:

²¹ Id. p. 218.

“... la Nación, sólo tiene las facultades que resultan de la delegación efectuada por la Constitución, las cuales ya no pueden ser ejercidas por las provincias...”²² “El problema del ejercicio de la Potestad Tributaria se presenta en Estados Federales, como es el caso de México, en que se encuentra distribuida entre la Federación y los Estados.

... De aquí se desprende que la Federación tiene un campo exclusivo por lo que solamente ella, a través de sus órganos, puede actuar en este ámbito, dando lugar a lo que conocemos como facultades exclusivas.”²³

Conforme al artículo 73 de la Constitución Federal, el Estado a través del Congreso de la Unión tiene potestad tributaria en las materias siguientes:

- Establecer contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto (fracción VII).
- Comercio exterior (fracción XXIX, numeral 1).
- Aprovechar y explotar los recursos naturales señalados en los párrafos, 4 y 5 del artículo 27 de ese mismo ordenamiento –dichos párrafos se refieren a las aguas ubicadas en el territorio nacional y en el subsuelo, del petróleo y de los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos o gaseosos o minerales radioactivos y energía eléctrica destinada para prestar servicios públicos- (fracción XXIX, numeral 2).
- Instituciones de crédito y sociedades de seguros (fracción XXIX, numeral 3).

²² Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 229.

²³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. Op. cit., p. 36.

- Servicios públicos concesionados y explotados directamente por la Federación (fracción XXIX, numeral 4).
- Energía eléctrica (fracción XXIX, numeral 5, inciso a).
- Producción y consumo de tabaco labrado (fracción XXIX, numeral 5, inciso b).
- Gasolina y productos derivados del petróleo (fracción XXIX, numeral 5, inciso c).
- Cerillos y fósforos (fracción XXIX, numeral 5, inciso d).
- Aguamiel y productos obtenidos de su fermentación (fracción XXIX, numeral 5, inciso e).
- Explotación forestal (fracción XXIX, numeral 5, inciso f).
- Producción y consumo de cerveza (fracción XXIX, numeral 5, inciso g).

De lo anterior se concluye que:

“El Estado tiene, por lo demás, amplía libertad en cuanto a la “elección” de las materias imponibles (objeto del impuesto). Todo esto lo lleva a cabo mediante la ejecución de actos de “autodeterminación” (constitucionales, legales o reglamentarios), bien entendido en la sustancia que toda autodeterminación importa, y no meramente en las formas con que han de organizarse los servicios, ejecutarse los actos administrativos, liquidarse o recaudarse los impuestos.”²⁴

²⁴ Luqui, Juan Carlos. *Derecho constitucional tributario*, Ediciones Depalma Buenos Aires. 1993, p. 266.

Por lo tanto, el Estado en uso de su facultad potestativa originaria, tiene la libertad de establecer los objetos imponibles, aunado a que, las facultades no concedidas expresamente por la Constitución Federal a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados, de conformidad con el artículo 124 de nuestro máximo ordenamiento legal.

“La función principal que compete al Poder Legislativo federal es la elaboración de las leyes referentes a las materias contempladas en el artículo 73. En tal virtud se dice que el Congreso de la Unión tiene competencia federal expresa y limitada, dejando a las entidades federativas el que legislen en todas aquellas materias que la propia Constitución no reserva a favor del poder legislativo federal, en consecuencia debe entenderse que las entidades federativas cuentan con una competencia implícita y amplia (artículo 124 de la Constitución Federal). Además, el Constituyente de 1917 precisó las materias de tal importancia con el fin de que el poder legislativo no se excediera de sus atribuciones constitucionales, cumpliéndose de esta manera, el principio federal de distribución de competencias entre la federación y los estados miembros. Por último, en el artículo 122 del

ordenamiento citado se consignan las facultades propias de las legislaturas estatales.”²⁵

“México, conforme a la Constitución Federal, se basa sobre los principios siguientes:

- División de competencias entre la Federación y las entidades federativas, dentro de su competencia (artículo 40).
- Coincidencia de decisiones entre la Federación y las entidades federativas (artículos 40 y 115).
- Organización interna de las entidades federativas sin contravenir el pacto federal (numeral 41).
- Clara división de competencias entre la Federación y las entidades federativas (lo que no esta expresamente atribuido a la Federación se entiende reservado a las entidades federativas conforme al diverso 124).

De conformidad con la Constitución Federal, existen:

- Facultades atribuidas a la Federación de manera expresa (artículo 73) y de manera prohibitiva (artículos 117 y 118).

²⁵ Cfr. Hernández Martínez, María del Pilar, “Artículo 73”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. VIII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 16, 18.

- Facultades establecidas a favor de las entidades federativas (numeral 124).
- Facultades permitidas a los estados, pero con autorización del Congreso de la Unión si las pueden realizar (artículo 118).

En México no existen facultades concurrentes, puesto que el derecho federal no quiebra al local, en el caso de darse el supuesto, se resuelve indagando qué autoridad es competente para actuar, puesto que no existe contradicción entre una norma federal y una local, sino el problema es de competencia.”²⁶

La Federación podrá gravar las mercancías importadas o exportadas, que transiten por territorio nacional y prohibir la circulación en el interior de toda clase de efectos. El Congreso de la Unión podrá facultar al Ejecutivo para aumentar, crear, disminuir o suprimir las cuotas de importación, exportación, así como restringir, prohibir las importaciones, exportaciones y el tránsito de productos a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o realizar cualquier otro propósito en beneficio del país, acorde con el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

²⁶ Cfr. Carpizo, Jorge, “Artículo 124”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 954-959.

“Acorde con la Constitución Federal:

- El Congreso de la Unión está facultado para impedir que entre los estados se impongan restricciones al comercio (artículo 73, fracción IX).
- Las entidades federativas no podrán gravar directa o indirectamente la entrada o salida de su territorio de artículos nacionales o extranjeros, establecer impuestos sobre el tránsito de las personas o cosas que pasen por su territorio, conservar aduanas locales, exigir documentación que ampare los géneros, registrar bultos, mantener disposiciones que impliquen diferencias de tributos, así como establecer sin el consentimiento del Congreso de la Unión derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (numerales 117, fracción IV y 118, fracción I).”²⁷

El Estado de conformidad con la doctrina Argentina sólo podrá delegar sus facultades: relativas al registro federal de contribuyentes; fiscalizadoras; recaudadoras y de administración de ingresos federales cuando:

²⁷ Cfr. Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, “Artículo 131”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, p. 1140.

“... a) con ello no se compromete ninguna garantía constitucional, creada en defensa de los derechos individuales; b) no se afecten las atribuciones de naturaleza institucional o política de los otros órganos del gobierno; y c) no se vulneren principios relativos a la autonomía de las provincias.”²⁸

En ese sentido, el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de hacienda y Crédito Público podrá celebrar convenios de coordinación con las entidades federativas y el Distrito Federal en materia de administración de ingresos federales relativa al registro federal de contribuyentes, recaudación y fiscalización. Además en los mismos se especificarán los ingresos de que se traten, las facultades a ejercer y sus limitaciones, conforme a los artículos 1, primer párrafo y 13, segundo párrafo de la Ley de Coordinación Fiscal vigente en el 2007.

Las facultades en las materias referidas serán ejercidas por las autoridades de las entidades federativas –en éstas se incluye al Distrito Federal- o de los municipios, cuando así se haya convenido expresamente, acorde con el artículo 1, primer párrafo de la Ley de Coordinación Fiscal vigente en el 2007.

Por lo tanto, el contribuyente dentro de las materias en que el Estado tiene potestad tributaria, podrá realizar a la unidad competente del Servicio de

²⁸ Id. p. 178.

Administración Tributaria las consultas y autorizaciones respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales.

Conforme al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, las autoridades federales competentes para resolver las consultas y solicitudes de autorización son:

1. La Administración General de Grandes Contribuyentes a través de sus unidades administrativas siguientes –artículo 19, fracción LIV-:

- Administración Central Jurídica Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes -inciso H, fracción II, artículo 20-.
- Administraciones de Consultas y Autorizaciones Internacionales “1” y “2” - inciso I, fracción II, artículo 20-.
- Administración de Consultas y Autorizaciones Internacionales “3” y de Registro -inciso J, fracción II, artículo 20-.
- Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes -inciso K, fracción II, artículo 20-.
- Administraciones de Consultas y Autorizaciones “1”, “2”, “3” y “4” -inciso L, fracción II, artículo 20-.
- Administraciones Regionales de Grandes Contribuyentes son competes respecto de los sujetos señalados en la fracción XII del apartado B del artículo 19 –fracción II del artículo 21-.

Los sujetos señalados en la fracción XII del apartado B son:

- Las personas morales que hayan consignado en el último ejercicio fiscal, ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a 500 millones de pesos.
- Las personas morales que al cierre del ejercicio inmediato anterior tengan acciones colocadas entre el gran público inversionista, en la bolsa de valores y que no se encuentren en otro supuesto contemplado en diversa fracción del artículo 19.

2. La Administración General Jurídica a través de sus unidades administrativas siguientes –artículo 22, fracción VIII-:

- Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos –inciso E, fracción II, artículo 23-.
- Administración Central de Normatividad de Comercio Exterior –inciso F, fracción II, artículo 23-.
- Administraciones Locales Jurídicas –artículo 24, fracción II-.

3.1.2.2. Estados y Distrito Federal.

Respecto de los sujetos activos en el ámbito estatal y del Distrito Federal de la relación tributaria:

“... gozan de potestad legislativa en todas aquellas materias sobre las que tiene atribuidas competencias.”²⁹. “... al ejercer su potestad tributaria, las provincias encuentran importantes limitaciones originadas en dispositivos de la Constitución nacional...”³⁰

La Constitución Federal no establece a favor de los estados potestad tributaria, sino una serie de prohibiciones, por lo que, lo que no tengan prohibido lo tienen permitido, es decir:

“En materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aun cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. Es una doctrina no discutida que la constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados.

...

El Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los Estados que la propia Constitución Federal no haya establecido.”³¹

²⁹ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 151.

³⁰ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., 218.

³¹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 231, 235.

Los estados, conforme al artículo 117 de la Constitución Federal no pueden:

- Gravar el tránsito de personas o cosas que pasen su territorio, ni su salida del territorio nacional, a ninguna mercancía nacional o extranjera (fracción IV).
- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía (fracción VI).
- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre productos semejantes de distinta procedencia (fracción VII).
- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (fracción IX).

Las entidades federativas –denominadas por la doctrina Argentina como autonomías provinciales- y el Distrito Federal tienen potestad tributaria en las materias que no fueron conferidas expresamente en la Carta magna a la Federación, puesto que:

“En cuanto a las autonomías provinciales, es sabido que ellas se formaron con los poderes que no fueron delegados al Gobierno Federal...

Las autonomías provinciales.. Como todo poder reservado es implícito, indeterminado e indefinido. Los poderes del gobierno federal, al contrario, son explícitos, determinados y definidos.”³²

Acorde con nuestro máximo ordenamiento, en específico con el artículo 118, los estados tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (fracción I).

“El artículo 118 de la Constitución Federal señala que, las entidades federativas no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones sin el consentimiento previo del Congreso de la Unión.

Aparentemente existe una contradicción entre lo establecido en la fracción XXIX, del artículo 73 al señalar semejante hipótesis al contenido del diverso 118, ambos de la Constitución Federal, sin embargo ambos dispositivos normativos no son contrarios, sino el segundo numeral en comento, autoriza al Congreso de la

³² Luqui, Juan Carlos. Op. cit., p. 198.

Unión para autorizar a las entidades federativas para regular los supuestos previstos.”³³

“Las formas de distribución de competencia entre los órganos de la Federación y sus estados, puede ser:

- Separación perfecta en la que la Federación y los estados tienen debidamente delimitadas sus competencias, como lo son las materias contempladas en los artículos 73, fracción VII y 124 de la Constitución Federal.
- Separación en la que cada parte tiene atribuida un área determinada de actividades sobre las que ejercita libremente sus poderes sin intromisión de la otra parte, es decir vidas paralelas, como lo son las materias referidas en los artículos 73, fracciones X, XXIX 117, fracciones IV, VI y VII de Nuestro Máximo Ordenamiento Legal.
- Sistema de compenetración mutua en la que aún existiendo una participación de materias y funciones, a cada parte corresponde un cierto grado de influencia en el ejercicio de los poderes de la otra, como lo es la

³³ Cfr. Cárdenas Gracia, Jaime, “Artículo 118”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 547, 550.

potestad tributaria contemplada en el artículo 118, fracción I de Nuestro Máximo Ordenamiento Legal.

Cualquier sistema de distribución de competencias, no admite en principio el que una misma materia pueda ser regulada simultáneamente de forma distinta y con la misma validez y eficacia.

Pero, existe la posibilidad de que ambas instancias coincidan en algunos sectores con iguales poderes producto de la imposibilidad de operar un corte nítido y preciso en muchas materias, pues debe tenerse en cuenta las complejas interrelaciones producidas en la realidad y evitar la extensión de la competencia federal sobre materias, que en principio no tiene atribuidas, en detrimento de la capacidad de las entidades federativas.

Tanto al poder legislativo de la Federación como de las entidades federativas se les debe dotar de facultades para la expedición de leyes con distinto ámbito de aplicación espacial o territorial. A las legislaturas estatales corresponde desempeñar

su función excluida en ausencia o falta de tal facultad, siempre que no exista ninguna prohibición en la Constitución Federal.”³⁴

Conforme a la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México vigente en el 2007:

- Todos los individuos son iguales y tienen las libertades, derechos y garantías que la Constitución Federal, Constitución Estatal y las leyes de dicho estado establecen –artículo 5-.

Por ende, los individuos que vivan en el Estado de México gozarán de las garantías reconocidas por la Constitución Federal y la de ese estado, por lo que, podrán realizar peticiones en materia fiscal federal a la autoridad competente.

Atento a lo anterior, el artículo 54, del Código Financiero del Estado de México vigente en el 2007 indica que:

- Las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente, de la

³⁴ Cfr. Cárdenas Gracia, Jaime, “Artículo 115”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 453-454.

resolución emitida por escrito favorable, se derivan derechos para el particular.

- Las resoluciones en materia de contribuciones que: otorguen autorización; sean favorables al promovente; determinen un redimen fiscal, solamente surtirán sus efectos en el ejercicio en el que se otorguen.

Se exceptúa de lo anterior la solicitud para autorizar el pago diferido o en parcialidades –artículo 32-.

Por lo tanto, conforme a la Constitución del Estado de México y a su Código Financiero se desprende que el promovente podrá realizar peticiones en materia fiscal federal a la autoridad competente.

Atento a lo anterior, la fracción VII, de la cláusula octava, del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de México, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de enero de 2007 señala que, la entidad resolverá las consultas individuales, reales y concretas, con la excepción de que, tal facultad no será ejercida respecto de lo dispuesto en las cláusulas noveno, décima, decimasexta y decimoséptima de ese Convenio.

La cláusula novena del Convenio se refiere a que la entidad podrá ejercer sus facultades de comprobación respecto del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios.

La fracción I, de la cláusula décima del Convenio citado establece las facultades de la entidad de vigilar el cumplimiento de obligaciones fiscales y de llevar a cabo su determinación, sus accesorios, actualización y cobro en materia del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios.

La cláusula decimosexta del Convenio referido establece las facultades de la entidad de:

- Requerir a las personas obligadas a presentar las declaraciones, avisos y demás documentos, cuando no se presenten en los plazos señalados en las disposiciones fiscales, respecto del impuesto al valor agregado, impuesto sobre la renta, impuesto al activo, impuesto especial sobre producción y servicios.
- Ejercer sus facultades de comprobación, practicar el embargo precautorio, llevar acabo el procedimiento administrativo de ejecución de los créditos determinados.

- Autorizar la devolución del pago efectuado por concepto de multas, cuando la resolución administrativa revoque o deje sin efectos el acto recurrido.

La cláusula decimoséptima del Convenio señalado establece las facultades de la entidad para:

- Verificar el uso de los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal, máquinas registradoras de comprobación fiscal en establecimientos o locales ubicados en el territorio de la entidad, la expedición de comprobantes fiscales, que los envases o recipientes de bebidas alcohólicas tengan adherido el marbete o precinto o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos –fracción I-.
- Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos registrados sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones, la solicitud de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público registrado y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales –fracción II-.

Respecto de las demás disposiciones fiscales, el contribuyente deberá realizar las consultas y solicitudes de autorizaciones a la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria.

El Distrito Federal es la Ciudad de México y la sede de los Poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos, en el supuesto de que dichos poderes se trasladen a otro lugar, se constituirá en el Estado del Valle de México, lo anterior conforme al artículo 44 de la Constitución Federal.

El gobierno del Distrito Federal esta a cargo de manera concurrente de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, lo anterior conforme al artículo 122, primer párrafo, de la Constitución Federal.

Respecto a la Asamblea legislativa:

Es el equivalente a los congresos estatales -BASE PRIMERA, del artículo 122, de la Constitución Federal- la cual tiene en términos del Estatuto de Gobierno, las facultades siguientes:

- Expedir las disposiciones legales para organizar la hacienda pública del Distrito Federal (fracción V, inciso e).

Las disposiciones contenidas en el segundo párrafo, del inciso c), de la fracción IV, del artículo 115, de la Constitución Federal serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, conforme al artículo 122, BASE PRIMERA, fracción V, inciso b), cuarto párrafo, de la Norma Suprema.

En el punto siguiente se hará referencia a la administración de la hacienda de los municipios, reglas que son aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal.

Toda vez que el Distrito Federal al no tener constitución local, se aplica la Constitución Federal, ya que, los individuos gozarán de las garantías reconocidas por la Constitución Federal, por lo que podrán realizar peticiones en materia fiscal federal y aduanera a la autoridad competente.

Atento a lo anterior, el artículo 79, inciso d), del Código Financiero del Distrito Federal vigente en el 2007 indica que, los contribuyentes tienen derecho a obtener contestación emitida por la autoridad fiscal, respecto de las consultas efectuadas sobre situaciones reales y concretas las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente.

Por lo tanto, conforme a la Constitución Federal y al Código Financiero del Distrito Federal se desprende, que el promovente podrá realizar peticiones en materia fiscal federal a la autoridad competente, pero con las limitantes establecidas en otras disposiciones legales.

Atento a lo anterior, el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el

Gobierno del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de agosto de 2003 señala que, en materia de consultas relativas a los ingresos obtenidos por las personas físicas con actividades empresariales –Sección II, Capítulo II, del Título IV, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta- y de los ingresos obtenidos por la enajenación de terrenos, construcciones o terrenos y construcciones –artículo 154-Bis de la Ley referida-, el Distrito Federal resolverá las que versen sobre situaciones reales y concretas hechas por los interesados individualmente, conforme a la cláusula décima, fracción VII.

Por lo tanto, los interesados podrán efectuar a la autoridad fiscal local coordinadas en ingresos con la Federación, únicamente consultas reales y concretas respecto a los ingresos obtenidos por las personas físicas con actividades empresariales y los obtenidos por enajenación de terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, encontrándose obligadas las autoridades fiscales del Distrito Federal a resolver las mismas.

Respecto de las demás disposiciones fiscales, el contribuyente deberá realizar las consultas y solicitud de autorización a la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria.

3.1.2.3. Municipios.

A las entidades federativas compete establecer las normas relativas al sistema tributario, incluyéndose la hacienda pública de sus municipios, puesto que:

“... al Estado corresponde la competencia exclusiva sobre el sistema tributario local... pues será la normativa estatal.. la que regulará dicho sistema...”³⁵

Las legislaturas estatales al regular la hacienda pública de sus municipios, deben observar lo dispuesto por la Constitución Federal, ya que:

“De acuerdo con el artículo 115 constitucional, la hacienda pública de los municipios se integra de las contribuciones que decreta la Legislatura del Estado a que pertenezcan. Por tanto, la actividad financiera municipal se reduce a recaudar los ingresos y a erogarlos de acuerdo con los presupuestos que aprueban las legislaturas locales.

...

... Art. 115 Constitucional... no le otorga poder tributario al Municipio, por lo que éste no puede establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal poder se radica en la Legislatura o Congreso del Estado.”³⁶

El municipio no tiene facultad potestativa, sino que dicha facultad es ejercida por la entidad federativa, por lo que:

³⁵ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 597.

³⁶ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 92, 240-241.

“... el municipio no tiene, constitucionalmente, reservado “poder” alguno del cual pueda resultar justificada la libre determinación de sus actos, que así serían de sustancia constitucional.

...

... desde un punto de vista legal, formalmente considerado, se puede atribuir al municipio el carácter fisco, como sinónimo de sujeto activo de la obligación fiscal, pero de ninguna manera como expresión equivalente a poder impositivo, cosa muy distinta.”³⁷

En ese orden, el municipio sólo administra libremente su hacienda pública, conforme a los lineamientos establecidos en las Constituciones Federal y de la entidad federativa, puesto que:

“... para la creación y constitución de cargas impositivas es necesario que exista un poder, y el poder de esa naturaleza no es propio del ente municipal, el cual, como se ha dicho, no tiene autonomía, sino del ente provincial o nacional.

...

Por eso es que la Constitución nacional habla de “régimen municipal”, lo que no es lo mismo que “poder municipal”, que entraña la idea de autolimitación en lo político y en lo administrativo.”³⁸

Conforme al artículo 115, primer párrafo, de la Constitución Federal, los estados, entre otras cuestiones, establecerán como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre.

³⁷ Luqui, Juan Carlos. Op. cit., pp. 266-267, 270.

³⁸ Id. pp. 271-273

Los municipios conforme al artículo 115, de la Constitución Federal, tienen las características siguientes:

- Estar investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley –fracción II-.
- Sus ayuntamientos tienen facultades para aprobar, de acuerdo con las leyes en materia municipal expedidas por las legislaturas de los Estados, los bandos de gobierno y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones que organicen la administración pública municipal, regulen las materias, funciones de su competencia - fracción II, segundo párrafo-.
- Establecer las bases generales de la administración pública municipal - fracción II, inciso a)-.
- Administrar libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor –fracción IV-.
- Percibir las contribuciones, incluyendo las tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles -fracción IV, inciso a)-.
- Celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de las contribuciones señaladas - fracción IV, inciso a), segundo párrafo-.

- Administrar los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo - fracción IV, c)-.
- Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los inciso a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios a favor de personas o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los estados o los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público - fracción IV, inciso c), segundo párrafo-.

Conforme a la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México:

- La base de la división territorial y la organización política y administrativa del estado es el municipio libre -artículo 112-.
- Cada municipio será gobernado por un ayuntamiento, conforme a los dispuesto por la Constitución Federal, por esa Constitución y demás leyes que de ellas emanen -artículo 113-.

- Los ayuntamientos desempeñarán las funciones reglamentarias para el régimen de gobierno y administración del municipio –artículo 123-.

Es de señalarse que, “El proyecto de reformas del General Venustiano Carranza buscaba garantizar la libertad económica del municipio, al asegurarle los fondos y recursos indispensables para hacer frente a sus necesidades, mediante el contenido del artículo 115 de la Constitución Federal. El Poder Constituyente de 1916 desechó la propuesta de que el municipio fuera el que recaudara todos los tributos estatales y le otorgara una cantidad al Ejecutivo, ya que la exaltación de la libertad municipal, no debía hacer nugatorio el federalismo, ya que significaba supeditar a los estados a la actividad municipal.

El Constituyente consideró conveniente que la hacienda de los municipios se conformará con las contribuciones que las legislaturas locales señalaran, las que en todo caso deberían ser suficientes para cubrir sus necesidades. La fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal se refiere a las fuentes de ingresos de los municipios que las legislaturas estatales establecen a su favor.”³⁹

³⁹ Cfr. Cárdenas Gracia, Jaime, “Artículo 115”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 135-138.

La Ley Orgánica Municipal del Estado de México vigente en el 2007 establece:

- El municipio libre es la base de la división territorial y de la organización política del Estado, investido de personalidad jurídica propia, con un gobierno autónomo en su régimen interior y en la administración de su hacienda pública, en términos del artículo 115 de la Constitución Federal –artículo 1, segundo párrafo-.
- Las autoridades municipales tendrán las atribuciones señaladas en los ordenamientos federales, locales, municipales y las derivadas de los convenios celebrados con el gobierno del estado -artículo 2-.
- Los ayuntamientos celebrarán convenios con las autoridades estatales en lo referente a la administración de contribuciones fiscales -artículo 31, fracción II-.

El Bando Municipal del Municipio de Acambay, entre otras cuestiones, indica:

- Establecer las normas generales tendientes a la organización administrativa del municipio -artículo 1-.
- El ayuntamiento tendrá las atribuciones establecidas por la Constitución Federal, la Constitución Política del Estado Libre y Soberano de México, las leyes que de una y de otra emanen, la Ley Orgánica Municipal, el presente

Bando, los reglamentos, acuerdos, circulares y demás disposiciones que expida el mismo ayuntamiento -artículo 28-.

Respecto de las disposiciones fiscales, el promovente deberá realizar las consultas y autorizaciones a la unidad competente del Servicio de Administración Tributaria.

3.1.3. Sujeto pasivo.

La denominación de sujeto pasivo de la relación tributaria se analizará desde distintos perfiles como lo es el deudor principal, responsable solidario y sustituto, puesto que:

“El estudio del sujeto pasivo consiste principalmente en la distinción entre las varias categorías de sujetos de la relación tributaria, es decir, en la definición del deudor principal o contribuyente, en el estudio de la capacidad jurídica del derecho tributario, y de los diferentes codeudores o responsables por vinculo de solidaridad, de sustitución o de sucesión tributaria, y por último, de las excepciones subjetivas a la obligación tributaria.”⁴⁰

El sujeto pasivo es la persona física o moral obligada al cumplimiento de las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales al haber efectuado el hecho imponible, puesto que:

⁴⁰ Jarach, Dino. Op. cit., p. 66.

"... el sujeto pasivo es la persona natural o jurídica que, según la Ley, resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias...

...

... sujeto pasivo del tributo, que será, pues, el sujeto al que la Ley tributaria atribuye la titularidad del hecho imponible (que tipifica o asume, normativamente, el supuesto de hecho indicativo de aquella capacidad de contribuir)." ⁴¹

El sujeto pasivo es el que realiza el hecho imponible y la consecuencia de realizar el hecho consiste en cumplir con las obligaciones establecidas en las disposiciones fiscales y pagar cierta cantidad por concepto de impuesto, es decir:

"... será sujeto pasivo el realizador del presupuesto de hecho tributario, y, por ende, el titular de la capacidad económica gravada que con aquél se pone de manifiesto." ⁴²

Además:

"Será sujeto pasivo si el mandato contenido en la norma tributaria lo obliga a pagar el tributo (el destinatario legal tributario se denominará en tal caso "contribuyente").

...

Contribuyente es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo por sí mismo." ⁴³

⁴¹ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., pp. 212, 213.

⁴² Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 280.

⁴³ Belisario Villegas, Héctor, Op. cit., p. 249.

El sujeto pasivo de la relación tributaria es la persona que se ubica en la hipótesis normativa, cuyas consecuencias son cumplir con las obligaciones fiscales y en su caso pagar el impuesto determinado, puesto que no todas, las personas se encuentran obligadas al pago de impuesto, como lo es la persona que solicita el menaje de casa sin el pago de impuestos al comercio exterior, tal y como se ha manejado en el presente trabajo.

3.1.3.1. Conforme al Código Fiscal de la Federación.

Dentro de la relación tributaria encontramos al sujeto pasivo pero, el sujeto obligado al pago del tributo no siempre es la persona que realiza el hecho imponible, sino también puede ser el indicado por la ley, puesto que:

“... es frecuente que en muchos casos el legislador extienda el deber de pagar el tributo a personas que no son titulares de la capacidad contributiva... Es decir, que no son titulares de la capacidad contributiva manifestada por el objeto económico del tributo que se trata de recibir en el concepto legal de hecho imponible y de gravar con la realización del mismo, en concreto.

...

... descuenta o retiene a otro una parte del ingreso que le paga, y, después procede al ingreso en el Tesoro Público del importe retenido, recibe el nombre de retenedor.”⁴⁴

“... no hace falta una norma positiva para determinar el deudor principal, contribuyente, porque el criterio de atribución a él del hecho imponible se desprende de la naturaleza misma del

⁴⁴ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., p. 219.

hecho imponible, los otros sujetos, al contrario son tales porque la ley tributaria explícitamente lo determina.”⁴⁵

Acorde con lo anterior, el sujeto pasivo de la relación tributaria es el obligado tributario, pero a su lado se encuentra otro sujeto denominado responsable *ex-lege*, quién únicamente tiene la obligación de pagar el tributo cuando no se ha cubierto y no a cumplido el resto de las obligaciones derivadas de la realización del hecho imponible, ya que:

“... responsable es que se trata de un tercero que se coloca –como dice la Ley- junto al sujeto pasivo o deudor principal del tributo, pero, a diferencia del sustituto, no lo desplaza de la relación tributaria ni ocupa su lugar, sino que se añade a él como deudor...

... sólo queda vinculado al ingreso del tributo, y no al resto de prestaciones formales inherentes al sujeto pasivo...”⁴⁶

“El responsable es una persona que, en virtud de la realización de presupuesto definido en la norma, queda sujeto al pago de la deuda tributaria en función de garantía, para el caso de falta de pago del deudor principal.”⁴⁷

El primer párrafo del artículo 1 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007 establece que, las personas físicas y morales están obligadas a contribuir al gasto público conforme a las leyes fiscales. Lo anterior interpretado de manera acorde con las disposiciones fiscales se entiende que, las personas cuando realizan

⁴⁵ Jarach, Dino. Op. cit., p. 178.

⁴⁶ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 294.

⁴⁷ Pérez Royo, Fernando. Op. cit., p. 166.

el hecho imponible tienen como consecuencia en la mayoría de las veces el pago del impuesto, el cual se destinará al gasto público, tal y como se indica en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución Federal.

Hay otro tipo de sujeto pasivo de la relación tributaria denominado solidario que es:

“... tercero también a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de tal acaecimiento...”⁴⁸

El sujeto pasivo denominado solidario, es auxiliar del pago del tributo y de las demás obligaciones derivadas de la realización del hecho imponible, puesto que:

“... abarcando el tributo diversas prestaciones materiales y formales, que exceden a la mera obligación tributaria, la solidaridad no sólo alcanza esta obligación o deber de pago de la cuota del tributo, sino, en principio, también el resto de prestaciones económicas y de deberes formales que la acompañan, pues a todas ellas vienen obligados los contribuyentes.”⁴⁹

El sujeto pasivo subsidiario por ministerio de ley está obligado al pago del impuesto, pero el sujeto activo puede exigir indistintamente al sujeto que realizó el hecho imponible o al solidario el pago de la contribución, el pago efectuado por algún sujeto pasivo libera a los demás de la obligación de pago, puesto que:

⁴⁸ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 255.

⁴⁹ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 292.

“Hay solidaridad tributaria cuando la ley prescribe que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la prestación. Los vínculos son autónomos porque el fisco puede exigir indistintamente la totalidad de la deuda...”⁵⁰

“... la solidaridad ante el tributo supone la existencia de varios deudores que están obligados a la misma prestación, de tal modo que el Estado puede exigir su cumplimiento de la totalidad y su prestación libera a los otros.”⁵¹

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación considera como sujetos pasivos solidarios a:

- Retenedores y recaudadores de impuestos, hasta por el monto de dichas contribuciones -fracción I-.
- Personas obligadas a efectuar pagos provisionales a cargo de quien realiza el hecho imponible, hasta por el monto de estos pagos -fracción II-.
- Liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron cubrir a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como las causadas durante su gestión –fracción III-.

No se consideran responsables solidarios, cuando la sociedad en liquidación proporcione a la autoridad los avisos e informes referidos en el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento -fracción III, primer párrafo-.

⁵⁰ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 263.

⁵¹ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., p. 219.

Independientemente de la denominación que se le haga al sujeto que tenga a su cargo la dirección general, la gerencia general o administración única que, durante su gestión no paguen de manera completa las contribuciones generadas, serán responsables por las contribuciones causadas o no retenidas por la persona moral durante su gestión, así como las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando: no soliciten su inscripción en el registro federal de contribuyentes, no presenten el aviso de cambio de domicilio fiscal en los términos señalados en el Código Fiscal de la Federación; no lleve contabilidad, la oculte o la destruya -fracción III, primer, segundo párrafos, incisos a), b) y c)-.

- Adquirentes de una negociación, respecto de las contribuciones causadas por la persona anterior, en atención a las actividades desarrolladas en relación con el giro del negocio. La responsabilidad no excederá del valor de la misma –fracción IV-.
- Representantes de residentes en el extranjero que efectúen actividades en territorio nacional, hasta por el monto de dichas operaciones –fracción V-.
- Quien ejerza la patria potestad o tutores, por las contribuciones a cargo del representado –fracción VI-.
- Legatarios y donatarios hasta por el monto de los bienes otorgados –fracción VII-.

- Responsables solidarios por *motu proprio* –fracción VIII-.
- Terceros que constituyan depósitos, prenda o hipoteca para garantizar el interés fiscal hasta por el monto del interés garantizado –fracción IX-.
- Socios o accionistas de la sociedad por las contribuciones generadas durante el tiempo que hayan tenido esa calidad, en la porción que no sea cubierta con los bienes de la sociedad.

Cuando su responsabilidad se adecue a alguna de las hipótesis contempladas en los incisos a), b) o c), de la fracción III de este artículo, la responsabilidad no excederá de la participación que tenían en el capital social durante el periodo o fecha de que se trate –fracción X-.

- Sociedades que no inscriban en el registro, libro de acciones o partes sociales la enajenación de acciones o partes sociales de sus socios, son responsables por el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de las acciones o partes sociales –fracción XI-.
- Sociedades escindidas –las que adquieren la totalidad o parte de otra sociedad- por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y capital transmitidos, así como por las contribuciones causadas por ésta última con anterioridad a la transmisión -fracción XII-.
-
- Empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el otorgamiento del uso o

goce de bienes México y por los bienes colocados en el territorio nacional para su transformación o ya transformados -fracción XIII-.

- Personas que obtengan servicios personales subordinados o independientes de residentes en el extranjero y sean remunerados por residentes en el extranjero, hasta el monto del impuesto causado -fracción XIV-.
- Sociedades administradores o propietarios de inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en términos de los artículos 106 –personas físicas residentes en el país- y 215 –residentes en el extranjero- de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007, hasta por el monto de las contribuciones omitidas -fracción XV-.
- Asociados de la asociación en participación, por las operaciones efectuadas por las personas que tenían el carácter de asociados, en la porción que no alcance a ser garantizada con los bienes de la asociación, cuando no soliciten su inscripción en el registro federal de contribuyentes, no presenten el aviso de cambio de domicilio fiscal en los términos señalados en el Código Fiscal de la Federación; no lleve contabilidad, la oculte o la destruya -fracción III, incisos a), b) y c)-, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación durante el plazo o fecha de que se trate -fracción XVII-.

Los sujetos solidarios responderán de los accesorios de las contribuciones omitidas con excepción de las multas –último párrafo-.

Otro tipo de sujeto pasivo de la relación tributaria es el sustituto de la persona que realizó el hecho imponible, puesto que:

“... Sustituto es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible, que sin embargo y por disposición de la ley ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga “en lugar de”...”⁵²

Por lo tanto, el sujeto pasivo de la relación tributaria llamado sustituto, es quién *ex-lege*, debe cumplir con todas las obligaciones a cargo del primer sujeto citado, ya que:

“Este sustituto del contribuyente... queda obligado por mandato de la ley al cumplimiento de las prestaciones de carácter material y formal que normalmente debería haber realizado el contribuyente.”⁵³

“... el sustituto queda obligado al cumplimiento de todas las prestaciones y deberes, no sólo de pago, sino también formales.”⁵⁴

⁵² Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 255.

⁵³ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., p. 219.

⁵⁴ Pérez Royo, Fernando. Op. cit., p. 160.

3.1.3.2. Conforme a la Ley Aduanera.

El sujeto pasivo de la relación tributaria, es la persona que se dedica a introducir al territorio nacional mercancía para destinarla al consumo, comercio o para su uso, puesto que:

“El tributo aduanero es un impuesto y como tal tiene por causa la capacidad contributiva, y en particular la capacidad contributiva que resulta de la importación de una mercadería para destinarla al consumo, o al comercio o al empleo productivo en el interior del país.”⁵⁵

La persona que efectúa el despacho de la mercancía en nombre propio o en cuyo nombre se realiza la declaración es el sujeto pasivo, ya que:

“... es sujeto pasivo del impuesto el declarante, entendiéndose por tal la persona que efectúa la declaración en aduana en nombre propio, o la persona en cuyo nombre se realiza la declaración en aduana.

... el declarante puede ser un representante que actúa en nombre propio y por cuenta ajena (y en muchas ocasiones sucede así, efectuando la declaración un Agente de Aduanas)...”⁵⁶

Es menester precisar que el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho consistente en la introducción o extracción de mercancías del territorio nacional, es decir:

⁵⁵ Jarach, Dino. Op. cit., p. 172.

⁵⁶ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 657.

“... En los derechos de importación la obligación tributaria se genera en el momento en que dicha mercadería penetra al territorio nacional por cualquier vía de acceso. En los derechos de exportación, el hecho generador es la salida de una mercadería nacional o nacionalizada fuera de las fronteras, cualquiera que sea el objeto para el cual se la remite.”⁵⁷

El sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho imponible consistente en la entrada o salida del territorio nacional de las mercancías, por lo que:

“... el “hecho imponible” quedó precisado por la “simple entrada o salida de mercaderías del territorio”...”⁵⁸

El sujeto pasivo de la relación tributaria conforme a la Ley Aduanera vigente en el 2007, son las personas que introducen o extraen del territorio nacional mercancías o las personas que realizan dichos actos en su nombre.

Los propietarios, poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales que introduzcan o extraigan del país mercancías con cierta finalidad, están obligadas al cumplimiento de las disposiciones que regulan dichos actos, conforme a los artículos 1, segundo párrafo, 52, primer y cuarto párrafos, fracciones I, II y III, de la Ley Aduanera citada.

⁵⁷ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., 714.

⁵⁸ Luqui, Juan Carlos. Op. cit., 200.

Las personas que intervengan en su introducción, extracción, conservación, depósito, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos, también están obligadas al cumplimiento de las disposiciones que regulan la entrada o salida de la mercancía, conforme al artículo 1, segundo párrafo, de la Ley Aduanera citada en párrafos precedentes.

Además, acorde con el artículo 53 de la Ley Aduanera en cita, son responsables solidarios del pago de las contribuciones generadas –al comercio exterior, impuesto al valor agregado y cuotas compensatorias- con motivo de la entrada o salida del país de mercancías, las personas siguientes:

- Las personas que solicitan que en su nombre se realicen dichos actos -fracción I-.
- Los agentes aduanales, sus mandatarios o empleados autorizados -fracción II-.
- Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos -fracción III-.
- En el caso de tránsito de mercancías, los propietarios y empresarios de medios de transporte público, únicamente serán responsables cuando no cuenten con la documentación que acredite su legal estancia en el país -fracción III-.

- Personas que envíen mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país -fracción IV, artículos 136, 137 bis 2 de la Ley Aduanera y 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, ambas vigentes en el 2007-.
- Las personas que enajenen mercancías y las personas que las adquieran -fracción V, artículo 55 y 63, segundo párrafo de la Ley Aduanera mencionada-.
- Dueños, socios, propietarios, poseedores, encargados –independientemente de la denominación que se les dé- de los almacenajes generales de depósito o el titular del local destinado a exposiciones internacionales por las mercancías arribadas, por las mercancías faltantes, sobrantes o cuando no se comunique a la autoridad aduanera la cancelación de la carta de cupo -fracción VI-.
- Las personas que hayan obtenido concesión o autorización para prestar los servicios de manejo, almacenaje y custodia de las mercancías, cuando no verifiquen los datos asentados en el pedimento, en la factura, el pago consignado en el pedimento y no avisen a la autoridad aduanera cuando dichos datos no coinciden -fracción VII y artículo 26, fracciones VII y VIII de la Ley en comento-.

La responsabilidad solidaria comprenderá los recargos y actualización de los impuestos omitidos, con excepción de las multas -último párrafo-.

3.1.3.3. Conforme a la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Son sujetos pasivos de la relación tributaria para efectos del impuesto sobre la renta, las personas que obtengan ingresos por haber realizado una actividad objeto del tributo, puesto que:

“El hecho imponible del impuesto a la renta global podría, pues, al menos en la mayoría de los casos, ser definido, así: la disponibilidad de una renta por parte de una persona física domiciliada en el territorio del Estado al cual corresponde la pretensión impositiva.”⁵⁹

“... en teoría.. grava la renta según su cuantía... En la práctica... distingue el origen de la rentas...”⁶⁰

En ese sentido el sujeto pasivo para efectos del impuesto sobre la renta, es la persona que obtiene un ingreso originado por su actividad, su capital o por la combinación de ambos, puesto que:

“El impuesto sobre la renta se propone gravar la riqueza en formación. La renta ésta (sic) constituida esencialmente por los ingresos del contribuyente, ya sea que provengan de su trabajo, de su capital o de la combinación de ambos.”⁶¹

⁵⁹ Jarach, Dino. Op. cit., p. 170.

⁶⁰ Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., p. 579.

⁶¹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., p. 392.

Conforme al artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las personas física y morales son sujetos pasivos de la relación tributaria y están obligados al pago de ese impuesto:

- Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos generados, independientemente de su fuente de riqueza –fracción I-.

Son residentes en territorio nacional -artículo 9 del Código Fiscal de la Federación citado-:

Las personas físicas que hayan establecido su casa habitación o su centro de intereses vitales en México –fracción I, inciso a)-.

Se considera que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando:

- Más del 50% de los ingresos totales en un año de calendario provengan de fuente de riqueza ubicada en México –fracción I, punto 1-.
- En el país se encuentre el centro principal de sus actividades profesionales –fracción I, punto 2-.

Las personas morales se hayan constituido conforme a las leyes mexicanas y establezcan en México la administración principal de su negocio o la sede de la dirección efectiva –fracción II-.

- Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país –fracción II-.

Se considera establecimiento permanente parafraseando el contenido del artículo 2 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007:

- El lugar donde se desarrollen parcial o totalmente actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se consideran establecimientos permanentes: las sucursales; agencias; oficinas; fabricas; talleres, instalaciones, canteras y cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales –primer párrafo-.
- Los actos realizados y contratos celebrados en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, en nombre de un residente en el extranjero -segundo párrafo-.
- Cuando una empresa aseguradora residente en el extranjero obtenga ingresos por el cobro de primas en el país u otorgue seguros contra riesgos ocurridos en México, a través de una persona de un agente independiente -tercer párrafo-.
- Cuando un residente en el extranjero realiza actos en México a través de un agente independiente sea persona física o moral, cuando dichos actos no son propios de su actividad -cuarto párrafo-.
- Cuando se realicen servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o actividades de proyección, supervisión, relacionados con ellos, durante más de ciento

ochenta y tres días naturales consecutivos o no, en un periodo de doce meses -quinto párrafo-.

Se atribuyen a un establecimiento permanente de conformidad con el artículo 4 de la Ley del impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007 los ingresos que:

- Provenzan de actividades: empresarial; honorarios; prestar un servicio personal independiente; enajenar mercancías o inmuebles; efectuadas por la oficina central, por otro establecimiento o directamente por el residente en el extranjero -primer párrafo-.
- Obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que haya intervenido el establecimiento en las erogaciones incurridas para su obtención -segundo párrafo-.
- Los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito y demás conceptos indicados en el Título V de esa Ley, de fuente de riqueza ubicada en el país, cuando no tengan un establecimiento permanente en el territorio nacional o cuando lo tengan, los ingresos no provengan del establecimiento -fracción III-.

Por último, la persona física o moral que se ubique en alguna de las hipótesis contenidas en las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación referido, se considera sujeto pasivo de la relación tributaria y sólo esta obligado a

pagar el impuesto en la porción indicada en la fracción aplicable –tal y como se señalo en el numeral 3.1.3.1. del presente trabajo-.

3.1.3.4. Conforme a la Ley del Impuesto al Activo.

Son sujetos pasivos de la relación tributaria y están obligados al pago del impuesto al activo -artículo 1-:

- Las personas físicas que realicen actividades empresariales y las morales residentes en México y pagarán dicho impuesto por el activo que tengan independientemente de su ubicación –primer párrafo-.
- Las personas que realicen actividades distintas a las actividades empresariales, pero que otorguen el uso o goce temporal de bienes, entendiéndose por éstos, el arrendamiento, el usufructo, la prestación del servicio de tiempo compartido, enajenen muebles e inmuebles y cualquier otro acto, están obligadas al pago de dicho impuesto únicamente por esos bienes -primer párrafo-.
- Los residentes en el extranjero por los inventarios que mantengan en el país para ser transformados o vayan a ser transformados por algún contribuyente del impuesto al activo -segundo párrafo-.

- Las empresas integrantes del sistema financiero, están obligadas al pago de dicho impuesto únicamente por su activo no afecto a la intermediación financiera -último párrafo-.

Los activos fijos, los terrenos, los gastos y cargos diferidos, que no respalden obligaciones con terceros contratadas con motivo de su actividad de intermediación financiera, se consideran activos no afectos a intermediación - artículo 5-B de la Ley del Impuesto al Activo vigente en el 2007-.

- Los contribuyentes que obtengan créditos provenientes de una empresa de comercio exterior residente en el país, debidamente registrada, podrán optar por pagar el impuesto correspondiente por cuenta y orden de la empresa – artículo 6-A de la Ley del Impuesto al Activo referida-.

Las personas físicas con actividades empresariales, las que otorguen el uso o goce temporal de bienes, las morales residentes en México, empresas integrantes del sistema financiero por el activo no afecto a la intermediación y las personas que obtengan créditos provenientes de una empresa de comercio exterior residente en el país, pagarán el impuesto al activo respecto de los bienes utilizados para obtener ingresos.

El sujeto pasivo de la relación tributaria para efectos del impuesto al activo, es la persona que destina cierta cantidad a sus activos empleados, con lo cual

obtiene mayores utilidades que una persona que no destina cierta cantidad a sus activos utilizados en su actividad.

Por último se debe precisar que, las personas pagarán el impuesto referido por los activos que tengan, entendiéndose por activos:

Respecto de las personas físicas y morales –artículo 2-A-.

- Activos fijos, gastos y cargos diferidos -fracción II-.

Conforme al artículo 14 de la Ley del Impuesto al Activo vigente, se consideran:

- Activo fijo. Los bienes tangibles utilizados por los contribuyentes para la realización de sus actividades, deteriorados por el uso dado por el contribuyente y por el transcurso del tiempo. Su adquisición o elaboración tendrán como finalidad su utilización y no para ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones –segundo párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta referido-.
- Gastos diferidos. Son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permiten reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de

un servicio concesionado –tercer párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta citada-.

- Cargos diferidos. Son aquellos que reúnen los requisitos establecidos en el párrafo que antecede, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral –tercer párrafo del artículo 38 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señalada-.
- Los terrenos -fracción III-.
- Los inventarios de materias primas, productos semiterminados o terminados utilizados para realizar la actividad empresarial -fracción IV-.

Respecto del sistema financiero –artículo 4-:

- Las inversiones en títulos de crédito, excepto las acciones -fracción II-.
- Cuentas y documentos por cobrar -fracción III-.
- Los intereses devengados no cobrados a favor -fracción IV- .

Las personas físicas con actividades empresariales, las que otorguen el uso o goce temporal de bienes, las morales residentes en México, empresas integrantes del sistema financiero por el activo no afecto a la intermediación y las personas que obtengan créditos provenientes de una empresa de comercio exterior residente en el país, pagarán el impuesto al activo respecto de los bienes utilizados para obtener

ingresos y están obligados al pago del tributo por tal concepto, cuando se ubiquen en alguna de las hipótesis contenidas en las fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación referido y en la porción indicada en la fracción aplicable –tal y como se señalo en el numeral 3.1.3.1.-.

3.1.3.5. Conforme a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

El impuesto al valor agregado regula:

- La entrega de bienes y servicios en territorio nacional efectuado por personas físicas o morales mediante una contraprestación, cuando tales actos sean realizados de manera cotidiana o esporádica.
- La prestación de servicios independientes.
- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- La entrada al país de bienes o servicios provenientes de otro país.
- La exportación de bienes o servicios –se encuentran gravados con la tasa del 0% conforme al artículo 29 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el 2007-.

El artículo 16 del Código Fiscal de la Federación citado considera como actividades empresariales:

- Las comerciales -fracción I-. Como son los actos enumerados en el artículo 75 del Código de Comercio vigente en el 2007 consistentes en:
 - Las adquisiciones, enajenaciones y alquileres realizados con fines comerciales, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, en estado natural, sea después de trabajados o labrados –fracción I-.
 - Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con fin comercial –fracción II-.
 - Las compras y ventas de porciones, acciones y obligaciones de las sociedades mercantiles –fracción III-.
 - Los contratos relativos y obligaciones del Estado u otros títulos de crédito corrientes en el comercio –fracción IV-.
 - Las empresas de abastecimientos y suministros –fracción V-.
 - Las empresas de construcciones, de trabajos públicos y privados –fracción VI-.
 - Las fábricas y manufactureras –fracción VII-.
 - Las empresas de trasportes por tierra o por agua de personas o cosas y las empresas de turismo –fracción VIII-.
 - Las librerías y las empresas editoriales y tipográficas -fracción IX-.
 - Las empresas de comisiones, de agencias, de oficinas de negocios comerciales y establecimientos de ventas en pública almoneda –fracción X-.

- Las empresas de espectáculos públicos –fracción XI-.
- Las operaciones de comisión mercantil –fracción XII-.
- Las operaciones de mediación de negocios mercantiles –fracción XIII-.
- Las operaciones de bancos –fracción XIV-.
- Todos los contratos relativos al comercio marítimo y a la navegación interior y exterior –fracción XV-.
- Todos los contratos de seguros efectuados por empresas –fracción XVI-.
- Los depósitos por causa de comercio –fracción XVII-.
- Los depósitos en los almacenes generales y todas las operaciones hechas sobre los certificados de depósito y bonos de prenda librados por los mismos –fracción XVIII-.
- Los cheques, letras de cambio o remesas de dinero de una plaza a otra, entre toda clase de personas –fracción XIX-.
- Los vales u otros títulos a la orden o al portador y las obligaciones de los comerciantes, a no ser que se pruebe que se derivan de una causa extraña al comercio –fracción XX-.
- Las obligaciones entre comerciantes y banqueros, si no son de naturaleza esencialmente civil –fracción XXI-.
- Los contratos y obligaciones de los empleados de los comerciantes en lo que concierne al comercio del negociante que los tiene a su servicio –fracción XXII-.

- La enajenación que el propietario o el cultivador hagan de los productos de su finca o de su cultivo –fracción XXIII-.
- Las operaciones contenidas en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito –fracción XXIV-.
- Cualquier otro acto de naturaleza análoga a los expresados en ese código –fracción XXV-.
- En caso de duda, la naturaleza comercial del acto será fijada por arbitrio judicial –último párrafo-.
- Las industriales. Como son la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores –fracción II-.
- Las agrícolas. Tales como la siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial –fracción III-.
- Las ganaderas. Como son la cría y engorda del ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial –fracción IV-.
- Las pesqueras. Tales como la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas, así como la

primera enajenación de sus productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial –fracción V-.

- Las silvícolas. Como son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial –fracción VI-.

Por lo que, el impuesto al valor agregado regula:

“... las operaciones interiores... y las importaciones.

A) Operaciones interiores

El IVA se exige en todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios y profesionales a título oneroso, ya sea habitualmente o con carácter ocasional, siempre que las operaciones se realicen en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional.

...

C) Importaciones

El Hecho imponible esta constituido por la importación de bienes, entendiéndose por tal la entrada en el interior del país de un bien procedente de un territorio tercero.”⁶²

En ese orden, el sujeto pasivo de la obligación tributaria para efectos del impuesto al valor agregado es la persona física o moral que adquiere bienes o

⁶² Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. Op. cit., pp. 624, 625, 627, 628.

servicios de un tercero establecido en el territorio nacional o en otro país, puesto que dicho impuesto grava el consumo, por lo que:

“... bajo la denominación genérica de impuestos al consumo se comprende aquellos que gravan en definitiva, y como su nombre lo indica, al consumidor de un determinado bien.”⁶³

La Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en el 2007, señala que, las personas físicas y morales, están obligadas al pago de dicho impuesto, por los actos siguientes:

- Enajenar bienes -fracción I-.
- Prestar servicios independientes -fracción II-.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes -fracción III-.
- Importar bienes o servicios -fracción IV-.

Las personas físicas y morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, entendiéndose por éstos, el arrendamiento, el usufructo, la prestación del servicio de tiempo compartido y cualquier otro acto similar, importen bienes o servicios a cambio de una contraprestación, independientemente de la forma jurídica utilizada, están obligadas al pago del impuesto al valor agregado.

⁶³ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 665.

Las personas que realicen las actividades referidas en el párrafo que antecede, son el sujeto pasivo del impuesto al valor agregado y están obligadas a su pago, no se considera al consumidor final como sujeto pasivo del tributo, pues aunque resiente los efectos económicos por tratarse de un impuesto indirecto, no es el obligado a enterarlo.

Por lo tanto los sujetos pasivos del tributo en comento trasladan al consumidor final el impuesto, con lo cual no se ven afectados en su patrimonio, sino el de los consumidores finales, dichas personas no son considerados sujetos pasivos del tributo.

3.1.3.6. Conforme a la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos.

Los sujetos pasivos de la relación tributaria para efectos del impuesto sobre automóviles nuevos, de conformidad con el artículo 1 de la Ley en cita son:

- Las personas físicas y morales tenedoras, usuarias de vehículos. Es propietario del vehículo su tenedor o usuario –primer y segundo párrafos-.
- Los importadores ocasionales –cuarto párrafo-.
- Las personas físicas o morales cuya actividad sea la enajenación de vehículos nuevos o importados al público, por los vehículos asignados a su servicio o al de sus funcionarios o empleados –quinto párrafo-.

- Las personas que enajenen o importen vehículos nuevos de año modelo posterior al de aplicación de la Ley –sexto párrafo-.

Son solidarios del sujeto pasivo, para el pago del impuesto sobre automóviles nuevos –artículo 3-:

- Las personas que adquieran la propiedad, tenencia o uso del vehículo, por el adeudo que existiera –fracción I-.
- Las personas que reciban el vehículo para enajenarlo o un porcentaje por su venta, por el adeudo que en su caso existiera –fracción II-.
- Las autoridades federales, estatales o municipales que autoricen el registro de vehículos, permisos provisionales para circulación en traslado, matrículas, altas, cambios o bajas de placas o renueven los mismos, sin cerciorarse que no existan adeudos por ese impuesto en los últimos cinco años, salvo que el contribuyente acredite haber pagado tal impuesto –fracción III-.

Se consideran vehículos para efectos de dicho impuesto:

- Los destinados al transporte hasta de quince pasajeros –denominados ómnibus- o cuyo peso bruto sea menor a 15 toneladas –artículo 5, fracción IV-.
- Camiones, tractores tipo quinta rueda -artículo 1, antepenúltimo párrafo-.

- Embarcaciones, veleros, esquí acuático motorizado, motocicleta acuática, tabla de oleaje con motor, automóviles eléctricos y motocicletas –artículo 11-.
- Aeronaves, aeronaves de pistón, turbohélice, de reacción y helicópteros –artículo 12-.

Se considera vehículo nuevo el enajenado por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor o comerciante de vehículos y el importado definitivamente al país correspondiente al año modelo posterior al de aplicación de la Ley, al año modelo en que se realizó la importación o a los nueve años modelos inmediatos anteriores al año de la importación definitiva –artículo 1-A, incisos a) y b)-.

Por lo tanto, son sujetos pasivos de la relación tributaria obligados al pago del impuesto federal sobre automóviles nuevos, son las personas físicas y morales tenedoras, usuarias de vehículos, las que enajenen -fabricante, ensamblador o distribuidor autorizado- por primera vez al consumidor, importen de manera ocasional o definitiva vehículos nuevos de año modelo posterior al de aplicación de la Ley y las que asignen vehículos a su servicio o al de sus funcionarios o empleados.

3.2. Principios constitucionales fiscales.

Todos los actos emitidos dentro del derecho fiscal deben estar supeditados al ordenamiento máximo legal, puesto que:

“... es indispensable tener en cuenta que tanto el derecho civil como el derecho fiscal están subordinados al orden constitucional...”⁶⁴

“... los derechos y garantías reconocidos a los habitantes de la Nación por la Ley Fundamental, en punto a la denominada “libertad civil”, viene a representar en materia tributaria los cauces que no pueden ser desbordados o, si se quiere, los límites concretos que se convierten en un valladar infranqueable al ejercicio irrazonable del poder fiscal..”⁶⁵

Los principios en materia fiscal contenidos en la Constitución Federal son los siguientes:

- “Legalidad. Consiste en que toda actividad fiscal debe regirse por la ley, ya que la autoridad fiscal no puede llevar a cabo actos sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una ley aplicable –artículos 14, segundo párrafo y 16, primer párrafo-.

⁶⁴ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 144.

⁶⁵ Osvaldo Casás, José. *Derecho y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 73.

- **Constitucionalidad.** El orden jurídico debe basarse en la Constitución Federal, puesto que, la norma superior regula la creación de las normas inferiores y los principios que deben ser observados por estas últimas, ya que las normas subordinadas no deben contradecir a la norma fundamental.
Es dable afirmar que, las leyes secundarias –como es el caso de las leyes fiscales y aduanera- tienen que ajustarse y respetar los principios y enunciados constitucionales –artículo 89, fracción I-.
- **Generalidad.** Toda persona que se coloque en cualquier hipótesis normativa contenida en las leyes fiscales o aduanera, está obligada a contribuir al gasto público –artículo 31, primer párrafo-.
- **Obligatoriedad.** Se encuentra relacionado con el principio de Generalidad, puesto que los mexicanos se encuentran obligados a contribuir al gasto público de la Federación, estados, Distrito Federal y municipios –artículo 31, fracción IV-.
- **Vinculación con el gasto público.** La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público tiene como finalidad que, el Estado preste

servicios públicos y que dichos servicios representen para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas.”⁶⁶

- “La doctrina Argentina ha establecido el de No confiscatoriedad. El Poder Judicial está facultado para pronunciarse acerca de la validez del tributo cuando se impugna su carácter arbitrario, opresivo o confiscatorio –artículo 22, primer párrafo-

Considera que dicho principio incluye al de equidad.”⁶⁷

- “La doctrina Argentina ha señalado el de División de poderes. En ese sentido, obliga a que todo el poder no quede concentrado en un poder, ya que cada poder tiene atribuciones determinadas para ejercer sus facultades -en ese sentido, en México, el Congreso de la Unión tiene las facultades potestativa y para imponer contribuciones conforme a los artículos 73, fracción VII, XXIX y 31, fracción IV-

- Uniformidad de los derechos aduaneros. Si el Congreso pudiera aplicar tasas distintas ocasionaría que el comercio exterior se desviaría hacia las

⁶⁶ Cfr. Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*, Themis, S.A. de C.V., 15 ed. México, 2000, pp. 23, 25-26, 249, 250, 253.

⁶⁷ Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Derecho tributario general*, Ediciones De Palma Buenos Aires, 2 ed., Argentina, 1995, p. 102.

zonas preferidas por el Congreso –En México, el Ejecutivo Federal facultado por el Congreso de la Unión, regula el comercio exterior de conformidad con el artículo 131-.”⁶⁸

Es decir, para evitar que la mercancía se introduzca o extraiga únicamente por ciertas provincias de Argentina, su Congreso ejerce la facultad de establecer las tasas imperantes en ese país para los actos de comercio exterior y no es facultad exclusiva de sus provincias –tal y como acontece en México-.

- “Igualdad y prohibición de leyes privativas. Consiste en que nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales. Las leyes especiales no deben confundirse con las privativas, puesto que las últimas no crean situaciones generales, abstractas e impersonales –artículo 13-.
- Libertad de trabajo. Dicho principio puede ser afectado por el ejercicio del poder fiscal, al expedir leyes que graven el producto del trabajo de manera excesiva, privando al sujeto de los frutos de su trabajo –artículo 5 de la Norma Fundamental. Tal principio se relaciona con los de proporcionalidad y equidad, que serán estudiados en el capítulo 3.2.1.-.

⁶⁸ Cfr. Luqui, Juan Carlos. Op. cit., pp. 29, 73, 74.

- Retroactividad. No debe expedirse ni aplicarse ninguna ley fiscal retroactivamente en perjuicio de las personas, ya que no deben transgredirse los derechos adquiridos –artículo 14, primer párrafo-.
- Audiencia. Tal principio se cumple cuando en las leyes fiscales se dispone la colaboración del contribuyente y de la administración para determinar contribuciones –artículo 14, segundo párrafo. Dicho principio también abarca las consultas y autorizaciones, puesto que la autoridad ante la falta de elementos y antes de resolver de manera definitiva las mismas, debe requerir al promovente mayores elementos para resolver, tal y como se señala en el punto 2.2.1.-.
- Prisión por deudas fiscales. Nadie puede ser privado de su libertad por deudas de carácter puramente civil –artículo 17-. Tal principio no es transgredido cuando el legislador ordinario ha establecido las conductas que implican la omisión de pagar impuestos, por las cuales el sujeto puede ser privado de su libertad.
- Petición. Este ha sido abordado en el punto 1.1. de este trabajo.

- Tributos especiales en tiempo de guerra. En tiempo de paz ningún miembro del ejército podrá en contra de la voluntad del dueño, alojarse en casa particular ni imponer prestación alguna. En tiempos de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, alimentos y otras prestaciones en términos de la ley marcial correspondiente. Lo que significa, de acuerdo con la ley marcial, se podrán crear tributos solamente en tiempos de guerra –artículo 16, penúltimo y último párrafos-.
- Prohibición de exenciones de impuestos. Tal prohibición debe entenderse que no debe concederse el beneficio de la exención del pago de impuestos a una persona en específico. La excepción a tal principio es en el sentido de que, las personas que se encuentren en el mismo supuesto serán beneficiadas -artículo 28, primer párrafo-.
- Prohibición de aduanas interiores y de restricciones a la libre circulación y tránsito de mercancías. Prohíbe a los estados imponer contribuciones a las mercancías provenientes de otros estados o de otros países, así como gravar el tránsito de personas o mercancías por su territorio –artículos 73, fracción IX, 117, fracciones IV, V, VI y VII-.”⁶⁹

⁶⁹ De la Garza, Sergio Francisco. Op. cit., pp. 291-292, 298-299, 301, 306, 309, 311-312, 314-315 .

En relación con lo anterior, dichos principios se señalan de manera genérica, puesto que solamente se estudiarán los principios constitucionales fiscales consistentes en equidad, proporcionalidad, legalidad y seguridad, con lo cual no se pretende restarles importancia.

En ese orden, los principios constitucionales fiscales consistentes en equidad, proporcionalidad, legalidad y seguridad, contemplados los tres primeros en los artículos 31, fracción IV y el último en el 16, primer párrafo del Ordenamiento Supremo vigente en el 2007, deben ser observados por la autoridad fiscal federal al momento de emitir sus resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones en materia fiscal y aduanera.

La autoridad fiscal debe observar los principios fiscales referidos, en especial, el de equidad, proporcionalidad, legalidad y seguridad jurídica para lograr un mejoramiento económico y social de la población traducido en una distribución de la riqueza, puesto que:

“El Derecho Fiscal puede entenderse como vehículo de justicia social, como el instrumento más idóneo que tiene la sociedad contemporánea para lograr el ejercicio real de la distribución del ingreso.”⁷⁰

3.2.1. Principio de equidad y proporcionalidad.

Uno de los principios constitucionales en materia fiscal es el principio de equidad y proporcionalidad, puesto que si el legislador dentro de su materia impositiva no lo incluyó, la autoridad fiscal debe observarlo y acatarlo aún y cuando el Poder Judicial Federal haya resuelto que dicha norma fiscal o aduanera es contraria a tal principio, mediante alguna tesis jurisprudencial aplicable al caso concreto.

Es menester señalar que, se han seleccionado algunas tesis jurisprudenciales emitidas por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de los principios constitucionales fiscales, lo que no significa que sean las únicas en relación con dichos temas.

⁷⁰ López Portillo, José. *El derecho fiscal, instrumento idóneo para la mejor distribución del ingreso*, Edit. Asociación Nacional de Abogados, México, 1974, p. 43.

3.2.1.1. Concepto coloquial.

Desde un punto de vista coloquial la equidad es:

“... Justicia, rectitud en la distribución o amputación de las cosas, la cual exige que el arbitro se mantenga estrictamente dentro de los límites marcados por el derecho.” ⁷¹

“Equidad... Propensión a dejarse guiar, o a fallar, por el sentimiento del deber o de la conciencia, más bien por las prescripciones rigurosas de la justicia o por el texto terminante de la ley.” ⁷²

Equidad es la rectitud de las cosas, las cuales se mantienen dentro de los parámetros establecidos por el derecho. También se entiende como el interés – propensión- de dejarse guiar por el deber o la conciencia.

Respecto de la proporcionalidad se entiende:

Proporcionalidad

“Proporción...

Proporcional.

...Pertenece a la proporción o que la incluye en sí...

⁷¹ "Equidad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XX, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979, p. 362.

⁷² "Equidad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed. Madrid, 2001, p. 943.

...Llámanse (sic) así la modalidad de los impuestos que consiste en gravar con un tanto por ciento fijo el capital o la renta... No debe confundírsele con el modo progresivo, en el que el tanto por ciento va aumentando a medida que aumenta el capital o la renta..."⁷³

"Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí."⁷⁴

La proporcionalidad en un término coloquial consiste en imponer al ingreso un porcentaje fijo y al ingreso que aumenta gravarlo de manera progresiva.

3.2.1.2. Concepto doctrinario.

Desde el punto de vista doctrinario la proporcionalidad y equidad consisten en:

"Proporcionalidad... se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución proporcional que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.

Equidad... radica medularmente en la igualdad ante la misma Ley Tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, lo que en tales condiciones deben recibir un tratamiento

⁷³ "Proporción, Proporcionalidad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XLVII, Op. cit., p. 1006.

⁷⁴ "Proporcionalidad", Real academia, *Diccionario de la lengua española*, t. II, Op. cit., p. 2040.

idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas de cada contribuyente para respetar el principio de proporcionalidad...”⁷⁵

La proporcionalidad consiste en que, mayor sea el ingreso o capacidad contributiva mayor será el impuesto y en que, menor sea el ingreso o capacidad contributiva menor será el impuesto. La equidad consiste en dar un trato igual a los contribuyentes que se encuentran en un mismo supuesto de ingreso, deducciones y término para pagar, lo único que varía es la tarifa, la cual asciende cuando el ingreso es mayor y desciende cuando el ingreso es menor.

“... la capacidad contributiva (*ability to pay* para los anglosajones) puede consistir en la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos.

La fijación de las contribuciones por los habitantes de la Nación debe hacerse “en proporción” a sus singulares manifestaciones de capacidad contributiva.”⁷⁶

En la proporcionalidad encontramos la capacidad contributiva, pero hay capacidad:

“.. jurídico-positivo: expresa que un sujeto es titular de derechos y obligaciones con arreglo a la normativa tributaria vigente...”

⁷⁵ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos*, Porrúa, 29 ed., México, 1991, p. 210.

⁷⁶ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., pp. 259.276.

... ético-económico... La aptitud económica del sujeto para soportar, o ser destinatario de impuestos. Esta aptitud depende de dos elementos: uno el volumen de recursos que el sujeto posee para satisfacer con ellos el gravamen, otro la necesidad que de tales recursos tiene.

...

Siempre que se habla de capacidad se está aludiendo a una aptitud. Y a una aptitud para. En nuestro campo, significa la aptitud de los ciudadanos para enfrentarse con los impuestos que les gravan .

...

... podemos designar con las palabras capacidad económica (de contribuir al Estado o a otro ente público), la aptitud del ciudadano para soportar el impuesto (en general, sin referirse a alguno concreto).

... la aptitud económica del contribuyente es, sólo, la razón de ser, la causa, de que el impuesto exista y le grave. Allí donde no exista tal capacidad, no puede existir el impuesto.

...

... el impuesto sea justo, es preciso que sea adecuado, proporcionado en su cuantía, a la capacidad económica, a la aptitud económica de los contribuyentes a los que se aplica y exige. Dicho en otros términos, ya no basta con que exista una renta neta, un patrimonio neto o un acto de gasto. Es preciso que exista una adecuación de equidad entre sus valores y la cuota del impuesto que sobre ellos recaiga.

...

Si por capacidad contributiva se entiende la capacidad económica para contribuir al sostenimiento de la cargas públicas y por capacidad tributaria la posibilidad de ser titular de situaciones jurídicas subjetivas activas y pasivas, como noción paralela a la de capacidad jurídica en teoría general, al hablar de la capacidad de obrar tributaria nos referimos a idéntico

concepto de la parte general, con la particularidad (permítasenos la expresión) de que en este caso apenas si existen particularidades.”⁷⁷

En vista de lo expuesto, hay capacidad:

- Jurídico-positivo. Consiste en que un sujeto es titular de derecho y obligaciones dentro del marco tributario aplicable.
- Ético-económico. Consiste en la aptitud del sujeto para soportar el pago de impuestos.
- Tributaria. Consiste en que el sujeto es el titular del hecho imponible y de las consecuencias de la relación jurídica tributaria.

La capacidad es la aptitud -de contribuir- del sujeto para pagar los impuestos a su cargo, por lo que, cuando el sujeto no tiene capacidad económica no tiene la obligación de pagar el impuesto.

3.2.1.3. Fundamento constitucional.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, estados, Distrito Federal y municipios en que residan de manera proporcional y equitativa, entre otras cuestiones.

⁷⁷ Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. Op. cit., pp. 154, 157, 158, 238.

Del contenido del artículo en comento se puede desprender que:

“Dispone este precepto los deberes... a quienes ostenten la nacionalidad mexicana, conforman el contenido mínimo y esencial del concepto mismo de esta nacionalidad a saber...

es deber del mexicano contribuir para el gasto público que demande el cumplimiento de las funciones encomendadas al Estado...

Esta facultad del Estado debe ser ejercida en manera proporcional y equitativa y este es el criterio para juzgar la constitucionalidad de las leyes tributarias. El tributo o el impuesto es el acto soberano, unilateral que fija o determina la cuantía económica de la contribución proporcionalmente a la capacidad económica del causante y en manera equitativa.”⁷⁸

En ese orden, es un deber de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera que sus posibilidades económicas lo permitan y la obligación de contribuir es igual para los mexicanos que tengan las mismas posibilidades económicas

3.2.1.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.

El Poder Judicial de la Federación ha sostenido que:

- La proporcionalidad es la obligación de los sujetos pasivos de contribuir al gasto público en relación con su capacidad económica, es decir, deben aportar una porción justa y adecuada de sus ingresos, utilidades, o rendimientos. Los sujetos que obtengan mayores ingresos, utilidades, o

⁷⁸ Galindo Garfías, Ignacio, “Artículo 31”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. V, Edit. Miguel Ángel Porrúa, 4 ed., México, 1994, pp. 744, 750, 751.

rendimientos deben aportar una cantidad mayor que los sujetos que obtengan ingresos menores, lo anterior se logra a través de las tarifas progresivas.

- La equidad es dar a todos los sujetos un trato igual a los sujetos cuando se ubiquen en la misma hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica del contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad referido.

Lo anterior tiene su sustento en las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Séptima Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

Tomos 199-204 primera parte, 187-192 primera parte, páginas 144, 113,

Genealogía: Informe 1985, Primera Parte, Pleno, tesis 5, página 371, Apéndice 1917-1995

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Pleno la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Séptima Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación

Tomo I, Primera Parte, tesis 170, página 171 y Genealogía: Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, página 190, Apéndice 1917-1995, Tomo I, Primera Parte, tesis 275, página 276

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁷⁹

3.2.2. Principio de seguridad jurídica.

⁷⁹ “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

Dicho principio en *grosso modo* indica que, la autoridad deberá actuar dentro de los parámetros señalados en la ley al emitir sus actos, para dar la certeza jurídica al gobernado en el sentido de que su actuación es apegada a la ley y la forma en que debe cumplir con sus obligaciones fiscales.

3.2.2.1. Concepto coloquial.

En el lenguaje común la seguridad significa que, ante el imperativo de la ley, la autoridad se encuentra obligada a actuar dentro de sus límites con lo cual se evita que, con sus actos se transgredan los derechos del gobernado, puesto que éste último sabrá la forma de actuar de la autoridad, es decir:

“El imperio de la Ley es la expresión más gráfica de la seguridad personal. En este régimen las autoridades arbitrarias resultan necesariamente desplazadas y la libertad personal no aparecerá coaccionada o restringida en manera alguna en tanto no ocasione, al desenvolverse, alguna violación de la Ley.”⁸⁰

“Cualidad del ordenamiento jurídico, que implica la certeza de sus normas y, consiguientemente, la previsibilidad de su aplicación...”⁸¹

⁸⁰ "Seguridad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. LIV, Op. cit., p. 1522.

⁸¹ "Seguridad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Op. cit., p. 2040.

3.2.2.2. Concepto doctrinario.

La seguridad en materia fiscal y aduanera consiste en la certeza que tiene el gobernado en saber la forma de actuar de la autoridad, que los preceptos fiscales no serán interpretados de manera arbitraria, así como la forma en que debe de cumplir con sus obligaciones fiscales y derechos que tiene, los cuales una vez producidos sus efectos no serán alterados a voluntad de la autoridad fiscal, en ese sentido:

“... la seguridad jurídica se expresa prácticamente en la previsibilidad de la actuación estatal...
... implica certeza pronta y definitiva acerca de la cuantía de la deuda tributaria, así como ausencia de cambios inopinados que impidan calcular con antelación la carga tributaria que va a recaer sobre los ciudadanos. Implica también certidumbre de que no se realizarán alteraciones “que vayan para atrás”, cambiando las expectativas precisas sobre derechos y deberes.

También significa que debe quedar interdicta toda arbitrariedad en el tratamiento administrativo y jurisdiccional de los contribuyentes.

El contenido del principio está dado por tres aspectos fundamentales...

CONFIABILIDAD. Las personas se sienten seguras, en primer lugar, si los sistemas jurídicos cumplen con los postulados básicos de legalidad y no retroactividad de las leyes.

Respecto al primer punto (legalidad), agregamos que una buena dosis de seguridad jurídica se logra si el derecho se basa en el principio de jerarquía formal de las leyes. Respecto del segundo punto (no retroactividad)... El contribuyente debe tener la convicción de que la regulación vigente en el momento en que tomó su decisión, no se verá modificada por ley que legisle sobre el pasado.

...

CERTEZA... el contribuyente debe tener una mínima certeza respecto de la legislación de fondo estable y coherente, así como de una legislación adjetiva apta para hacer valer sus derechos.

...

NO ARBITRARIEDAD. Tampoco es posible pretender seguridad en estos caso:

- a) Interpretación arbitraria de los preceptos legales. Debe evitarse la posible arbitrariedad de órganos administrativos y jurisdiccionales en la aplicación de los preceptos respectivos. Ello no siempre obedece a la defectuosa redacción de las norma, sino a las distorsiones de interpretación guiadas por el propósito de mejorar la recaudación...
- b) Poder Judicial dependiente. Una judicatura que aplique la ley con discriminaciones y sin seguir patrones técnicos previsibles ataca la seguridad jurídica.“⁸²

En ese sentido, la seguridad jurídica consiste en la forma en que debe actuar la autoridad, puesto que su actividad no debe obedecer a decisiones futuras e inciertas, las cuales tengan efectos retroactivos –esto último también es debe ser observado por el poder legislativo-, por lo que:

“... conocimiento acabado de lo que en el ámbito tributario cada uno puede esperar de sus propias acciones, es un contenido básico del principio de seguridad jurídica... el Poder Legislativo dicta normas a las que asigna efecto retroactivo, se están alterando las condiciones nucleares del Estado de Derecho, pues los habitantes del país no pueden confiar ya en el Derecho y quedan sometidos no sólo al vigente –que es lo aceptado por todos-, sino a merced

⁸² Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., pp. 284-286.

también de futuras e imprevisibles decisiones políticas e intervenciones gubernativas, viabilizadas mediante el expediente de normas con alcance retroactivo.”⁸³

3.2.2.3. Fundamento constitucional.

El principio de seguridad se encuentra en el artículo 16, primer párrafo de la Norma Suprema, dicho numeral establece entre otras cuestiones que, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones.

El primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Federal tiene como finalidad:

“... proteger a las personas frente a actos arbitrarios de la autoridad que pudiesen afectar su libertad, su familia, su domicilio o sus derechos, actos que se vinculaban particularmente con el derecho penal...

... se hace una regulación específica... así como de las visitas domiciliarias, lo que trae como consecuencia que se considere al primer párrafo como una disposición general aplicable a cualquier acto de autoridad que pueda afectar derechos de particulares.”⁸⁴

⁸³ Osvaldo Casás, José. Op. cit., p. 811.

⁸⁴ Ovalle Favela, José, “Artículo 16”, *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. III, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

La garantía de seguridad protege a la persona contra actos de autoridad que puedan afectar su libertad, familia, domicilio o derechos, con lo que se pretende que la autoridad no actúe de manera arbitraria y en consecuencia afecte esos derechos.

3.2.2.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.

El Poder Judicial Federal al emitir sus criterios ha establecido que la seguridad jurídica consiste en que, el actuar de la autoridad debe ser conforme a sus facultades regladas para que en el momento de que se transgredan los derechos del gobernado, como son su libertad, familia, domicilio o derechos, conozca el acto de manera cierta, así como sus consecuencias.

En ese sentido el acto de la autoridad debe reunir los requisitos legales establecidos en la ley, puesto que sus actuar no debe ser de manera arbitraria, sino conforme al imperativo de la ley cuando invada el espacio vital de las personas relativos a su libertad, familia, domicilio o derechos.

Sirven de sustento a lo anterior las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Tesis jurisprudencial 2a./J. 62/2002

Novena Época

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Tomo XVI, Julio de 2002

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Páginas 377

VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 44, FRACCIÓN II, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE SEÑALA QUE LOS VISITADORES DEJARÁN CITATORIO CON LA PERSONA QUE SE ENCUENTRE EN EL LUGAR EN QUE DEBE PRACTICARSE AQUÉLLA, PARA QUE EL VISITADO O SU REPRESENTANTE LOS ESPEREN A HORA DETERMINADA DEL DÍA SIGUIENTE PARA RECIBIR LA ORDEN, CONTIENE UNA FACULTAD REGLADA.

El hecho de que el artículo 44, fracción II, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, establezca que en los casos de visita en el domicilio fiscal, si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que éstos los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, conduce a concluir que tal precepto contiene una facultad reglada, puesto que señala la conducta específica que debe seguir la autoridad ante la actualización de la hipótesis legal. Lo anterior es así, porque la emisión del citatorio es un acto vinculado a la norma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva de la autoridad sobre la circunstancia del acto y su ejecución, pues si se toma en consideración que el objeto del citatorio no se constriñe únicamente a citar al contribuyente para que reciba una "orden de visita domiciliaria", sino, fundamentalmente, para que el contribuyente o su representante conozca de manera cierta el tipo de diligencia administrativa que se realizará en su domicilio como excepción al principio de inviolabilidad domiciliaria, así como la serie de consecuencias en su esfera jurídica resultado de la auditoría fiscal que se practicará, es claro que la emisión del citatorio no sólo es un imperativo para la autoridad, sino que su emisión con los requisitos legales constituye una garantía de seguridad jurídica para el visitado, quien al tener conocimiento del tipo de diligencia, está en posibilidad de decidir si es necesaria o no su presencia en aquélla, lo que se corrobora con los alcances que en el

numeral citado se establecen ante la falta de atención del citatorio, toda vez que ello dará lugar a que la visita se realice inmediatamente con quien se encuentre en el lugar visitado.

Tesis jurisprudencial 2a./J. 57/99

Novena Época

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Tomo IX, Junio de 1999

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Página 343

VISITA DOMICILIARIA. LA ORDEN EMITIDA PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES, DEBE PRECISAR EL PERIODO SUJETO A REVISIÓN.

El análisis relacionado de los artículos 29, 29-A, 43 y 49 del Código Fiscal de la Federación, permite advertir que aun cuando la visita domiciliaria para comprobar el cumplimiento del contribuyente a las obligaciones en materia de expedición de comprobantes fiscales, tiene sus particularidades y debe sujetarse a reglas específicas en su realización, en realidad no constituye más que una modalidad en el ejercicio de las facultades de comprobación que, como potestad del Estado, se otorga a las autoridades fiscales en el ordenamiento mencionado; en estas condiciones, la orden relativa para la práctica de esta clase de visitas, también debe sujetarse a los requisitos que prevé el numeral 38 del citado código, así como a los que el Constituyente estableció en el artículo 16 de la Ley Suprema, de cuyo contenido se desprende que la inviolabilidad del domicilio constituye un derecho subjetivo del gobernado, elevada a garantía individual y sólo se autoriza mediante el cumplimiento de determinadas formalidades y requisitos, entre ellos, que la orden de visita domiciliaria, a similitud de los cateos, como acto de molestia debe constar en mandamiento escrito de autoridad competente,

en el que se exprese el nombre del sujeto pasivo visitado, el domicilio en el que debe llevarse a cabo la visita, los fundamentos y motivos de la orden respectiva, su objeto, que es a lo que debe limitarse la diligencia respectiva y que al concluirla se levante acta debidamente circunstanciada en presencia de dos testigos propuestos por el sujeto visitado, o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique dicha diligencia, como en reiteradas ocasiones lo ha considerado la Segunda Sala de este Alto Tribunal. Así, al exigir el artículo 16 de la Constitución Federal, que el objeto, como elemento fundamental de la orden de visita, se encuentre expresamente determinado, implica también la obligación a cargo de la autoridad que la emite, de precisar su alcance temporal, ya sea que se trate de verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales que se rigen por periodos determinados o en relación con la expedición de comprobantes fiscales debidamente requisitados, toda vez que tal señalamiento permite que el visitado conozca de manera cierta el periodo en el cual se practicará esa verificación y, además, constriñe a los visitadores a sujetarse a ese espacio temporal que fue previamente determinado por la autoridad ordenadora, dado que acorde con lo que prevé el mismo código tributario federal, la actividad fiscalizadora bien puede recaer en hechos actuales o pasados y, por tanto, se violaría el principio de seguridad jurídica consagrado en el artículo 16 constitucional, si se dejara al arbitrio de los visitadores determinar el periodo sobre el cual debe recaer la verificación del cumplimiento de las obligaciones que en materia de expedición de comprobantes fiscales se establecen a cargo de los contribuyentes, con el consecuente estado de inseguridad jurídica del visitado. Debe agregarse que esta determinación no limita la actuación de la autoridad, pues no le impide señalar, con apego a la ley, como periodo a verificar en una orden de visita, fechas actuales o anteriores.”⁸⁵

⁸⁵ “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

3.2.3. Principio de legalidad.

A manera de introducción el principio constitucional en materia fiscal se refiere a que, los impuestos –en cuanto al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa- deben ser establecidos en las leyes generales, abstractas e impersonales emanadas del Poder Legislativo federal.

La autoridad administrativa federal no está facultada por mandato constitucional a suplir o mejorar las disposiciones fiscales emanadas del Poder Legislativo Federal para lograr su cumplimiento oportuno.

3.2.3.1. Concepto coloquial.

El concepto de legalidad contiene varios significados como son: exacto cumplimiento de las actividades hechas; derechos y obligaciones establecidos en la ley vigente y actividad del juez realizada en cumplimiento a lo ordenado en la ley, puesto que:

“Expresa en el orden moral una virtud que envuelve la rectitud, la fidelidad y la diligencia en el cumplimiento de su oficio; también significa la esfera donde se encierran las obligaciones y

derechos de la ley. Así se dice de un juez que obra según la legalidad si en el cumplimiento de su oficio obra con rectitud y fidelidad. Ya se dice que ciertos derechos se pueden exigir según legalidad, cuando están concedidos por la ley.”⁸⁶

“Legal... Prescrito por ley y conforme a ella...

Legalidad (De legal)... Ordenamiento jurídico vigente...”⁸⁷

3.2.3.2. Concepto doctrinario.

Los impuestos deben establecerse en las leyes generales, abstractas, impersonales elaboradas por el Congreso de la Unión, para evitar actos arbitrarios de la autoridad fiscal tanto en su aplicación como en su cobro, puesto que:

“Los impuestos se deben establecer por medio de leyes tanto desde el punto de vista material, como del formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.

⁸⁶ "Legalidad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XXIX, Op. cit., p. 1042.

⁸⁷ "Legal, legalidad", Real academia, *Diccionario de la lengua española*, t. II, Op. cit., p. 1360.

... los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignada 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...”⁸⁸

“... requiere que todo tributo sea sancionado por una ley, entendida ésta como la disposición que emana del órgano constitucional que tiene la potestad legislativa conforme a los procedimientos establecidos por la Constitución para la sanción de las leyes.”⁸⁹

Dicho principio se refiere a que:

- Los impuestos deben ser establecidos en la ley emitida por el Poder Legislativo Federal.
- Las resoluciones recaídas a las consultas y autorizaciones emitidas por las unidades de las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y Jurídica, deben ser conforme a la ley relativa, es decir, evitar aplicar la ley de manera subjetiva, ya que sus actos deben ser acordes con las disposiciones que regulan los impuestos, puesto que no debe existir tributo sin ley -*nullum tributum sine lege*-.
- Las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y Jurídica son las autoridades estatales encargadas de la argumentación de las disposiciones fiscales.

⁸⁸ Flores Zavala, Ernesto. Op. cit., pp. 203-204.

⁸⁹ Belisario Villegas, Héctor. Op. cit., p. 254.

- También se denomina como reserva de ley.
- Los impuestos deben establecerse únicamente en la ley y no en diverso ordenamiento.

En ese sentido:

“El principio de legalidad puede ser considerado en la rama jurídica tributaria desde dos perspectivas diferentes. La primera, referida a las fuentes del Derecho y la jerarquía de los preceptos apta para ejercitar la potestad tributaria normativa. La segunda atinente al obrar de la Administración y a su sometimiento a la ley en el ejercicio de la potestad tributaria aplicativa.

...

La doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación “principio de legalidad tributaria”, la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*” Principio de legalidad en la faz normativa

...

El principio de legalidad excede, en la faz aplicativa, lo fiscal, y reconoce un alcance más amplio, en tanto se exhibe como una de las características propias del Estado de Derecho. Importa la subordinación del obrar de la Administración a la ley...” Principio de legalidad en la faz aplicativa.

...

El académico Horacio A. García Belsunce, en un meduloso ensayo que justamente titula “El principio de legalidad”... repasa la distinción efectuada... entre principio de legalidad y reserva de ley en materia tributaria, puntualizando que, a su ver, se trata de conceptos equivalentes.

... la relación entre la ley y su competencia privativa en determinadas materias –ley sancionadora por el órgano constitucionalmente investido de la función legislativa- y las demás

normas jurídicas que no tienen rango de ley y que tienen rango de ley y que carecen de aptitud para regular tales competencias, aspecto que nos introduce a la noción de “reserva de ley”.

... el profesor portugués radicado en el Brasil, Alberto Xavier, para quien la regla constitucional de reserva absoluta representa una doble directiva: al legislador y al órgano de aplicación del Derecho, al primero, en cuanto lo obliga –so pena de inconstitucionalidad- a formular los mandatos legislativos en materia tributaria en términos de rigurosa reserva absoluta; al segundo, por excluir el subjetivismo en la aplicación de la ley, y la creación judicial o administrativa de Derecho tributario, que trae aparejado: desde una perspectiva, la prohibición de analogía y, desde otra, la prohibición de discrecionalidad.

...

El principio de legalidad o de reserva de ley... se expresa en el aforismo latino *nullum tributum sine lege*, también enunciada por el Derecho anglosajón en la fórmula *no taxation without representation*, en cuya virtud la creación, modificación o exoneración de tributos corresponde al resorte exclusivo de los órganos legislativos depositarios de la voluntad popular, la cual se complementa, con la asignación diferenciada de funciones y competencias a las diversas ramas del gobierno...”⁹⁰

3.2.3.3. Fundamento constitucional.

La Constitución Federal establece en su artículo 31, fracción IV, entre otras cuestiones que, la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, estados, Distrito Federal o municipios, de la manera que dispongan las leyes.

⁹⁰ Osvaldo Casás, José. Op. cit., pp. 216-218, 220, 226, 233, 240, 797.

En ese orden el principio de legalidad consiste que los impuestos deben ser establecidos en las leyes, puesto que:

“... es deber del mexicano contribuir para el gasto público que demande el cumplimiento de las funciones encomendadas al Estado. El cumplimiento de este deber, tiene un contenido económico que se traduce en el pago de las sumas de dinero que en ejercicio del poder soberano, el poder público legislativamente determina por medio del impuesto cuya cuantía el Estado determina a cargo del causante. Y tiene también un contenido político económico que es el de participar en los gastos que requiere la nación para su existencia, su seguridad y su desarrollo..

... El tributo o el impuesto es el acto soberano, unilateral que fija o determina la cuantía económica de la contribución...”⁹¹

Acorde con lo anterior, el principio de legalidad consiste en que los elementos -sujeto, base, objeto, tasa o tarifa- de los impuestos deben contenerse en las leyes y no en ordenamiento distinto, ya que sólo el estado –a nivel Federación- a través del Congreso de la Unión en uso de su potestad tributaria impondrá las contribuciones necesarias.

3.2.3.4. Criterio adoptado por el Poder Judicial Federal.

El Poder Judicial Federal a través de sus tesis jurisprudenciales ha sostenido que, el principio de legalidad es una exigencia conforme a la cual el Servicio de Administración Tributaria, de manera exacta, las unidades de las Administraciones Generales de Grandes Contribuyentes y Jurídica no pueden realizar actos

⁹¹ Galindo Garfías, Ignacio, “Artículo 31”, Op. cit., pp. 750, 751.

individuales relativos a los elementos de los impuestos -sujeto, objeto, base y tasa o tarifa- no previstos por la ley anterior al hecho.

Sirven de apoyo las tesis jurisprudenciales siguientes:

“Tesis jurisprudencial P./J. 77/99,

Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomos XXI, Enero de 2005

Páginas 20

LEGALIDAD TRIBUTARIA. EL EXAMEN DE ESTA GARANTÍA EN EL JUICIO DE AMPARO, ES PREVIO AL DE LAS DEMÁS DE JUSTICIA FISCAL..

Las argumentaciones encaminadas a poner de manifiesto en el juicio de amparo, la existencia de una violación a la garantía de legalidad tributaria consagrada en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, deben examinarse previamente a las que también se esgriman respecto de la violación de las demás garantías de justicia fiscal de los tributos, dado que el principio general de legalidad constituye una exigencia de primer orden, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por una disposición legal anterior, por lo que de no respetarse, no podría considerarse equitativa y proporcional una contribución cuyos elementos no estén expresamente previstos en una ley formal y material.

Tesis jurisprudencial 2a./J. 180/2004

Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

Novena Época

Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomos XXI, Enero de 2005

Página 534

CONTROLES VOLUMÉTRICOS. EL ARTÍCULO 28, FRACCIÓN V, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL SEÑALAR QUE AQUÉLLOS SE LLEVARÁN CON LOS EQUIPOS QUE AUTORICE EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA, PUES ELLO NO IMPLICA DELEGACIÓN DE FACULTADES LEGISLATIVAS (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2004).

El aludido artículo prevé la obligación a cargo de las personas que enajenen gasolina, diesel, gas natural o licuado de petróleo para combustión automotriz en establecimientos abiertos al público en general, de llevar controles volumétricos mediante equipos que autorice el Servicio de Administración Tributaria a través de reglas de carácter general, los cuales formarán parte de la contabilidad del causante; de lo anterior se sigue, en primer término, que no se faculta al Servicio de Administración Tributaria a fijar uno de los elementos esenciales de la obligación tributaria sustantiva, porque éstos se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa; ni se delegan facultades legislativas en su favor, en tanto que únicamente se le autoriza para emitir reglas generales de carácter técnico-operativo para facilitar la aplicación de la norma, esto es, constituye el establecimiento de atribuciones necesarias para que los órganos del Poder Ejecutivo encargados de ella, puedan dar agilidad, prontitud, firmeza y precisión a los actos de aplicación de la norma expedida por el Congreso de la Unión.”⁹²

3.3. Modelos de solicitud y de su resolución

⁹² “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

Una vez realizado el estudio de los sujetos de la relación tributaria, de los elementos del impuestos, formas de interpretación de las disposiciones fiscales y de los requisitos de las consultas y autorizaciones, se expondrán algunos supuestos de las mismas así como la resolución final.

3.3.1. Modelo de consulta.

3.3.1.1. Materia fiscal.

H. Administración Local Jurídica del

Sur del Distrito Federal

Impresora Peña, S.A. de C.V., a través de su representante legal Armando Bretón Flores, personalidad que acredito mediante escritura pública anexa, con domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en , Col. , delegación , C.P. , autorizando para los mismos efectos a los CC. Marco Antonio Salas Ruiz y Patricia Oregel Torres, comparezco:

Con fundamento en los artículos 18, 18-A, 19, 33, fracción I, inciso g), 34, 35 y 37 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, manifiesto lo siguiente:

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 18 y 18-A, del Código Fiscal referido se señala que:

- El domicilio fiscal es el ubicado en _____, Col. _____, delegación _____, C.P. _____.
- El número telefónico del representante legal así como de las personas autorizada es _____.
- No existen otras personas involucradas en la consulta planteada.
- El monto de la operación es indeterminado.
- Mi representada se dedica a la producción y enajenación de libros y discos compactos. Los discos compactos son complemento de los libros impresos, por dicha enajenación mi representada se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado, con fundamento en el artículo 9, fracción III, de la Ley que regula el citado impuesto.

Sirve de apoyo el criterio 102/2004/IVA Exenciones. Publicaciones electrónicas. Visible en la Compilación de Criterios Normativos, en la dirección de www.sat.gob.mx

- Lo anterior lo acredito con las copias certificadas del acta constitutiva de mí representada, hoja de inscripción al registro federal de contribuyentes, facturas, así como un ejemplar de un libro y de su respectivo disco compacto.
- La razón del negocio es confirmar que por la enajenación de libros impresos y sus complementos contenidos en disco compacto, dicha actividad se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado.
- Tal promoción no ha sido planteada ante esa u otra autoridad fiscal, ni es materia de medios de defensa ante autoridad administrativa o judicial y mi

representada no se encuentra sujeta al ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria a través de sus órganos o de las entidades federativas en ingresos federales coordinados.

Por lo Expuesto y fundado

A esa H. Administración Local Jurídica se solicita:

PUNTO PETITORIO

ÚNICO. Previos los trámites de ley, confirmar el criterio solicitado.

Protesto lo necesario

México, Distrito Federal, 15 de enero de 2007.

Impresora Peña, S.A. de C.V.

a través de su representante legal

Armando Bretón Flores

3.3.1.2. Materia aduanera.

H. Administración Local Jurídica del

Sur del Distrito Federal

Garbo de México, S.A. de C.V., a través de su representante legal Alfredo Romero Vidal, personalidad que acredito mediante escritura pública anexa, con domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en , Col. , delegación , C.P. , autorizando para los mismos efectos a la C. Olga Zapien Barajas, comparezco:

Con fundamento en los artículos 18, 18-A, 19, 34, 35 y 37 del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, manifiesto lo siguiente:

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 18 y 18-A, del Código Fiscal referido se señala que:

- El domicilio fiscal es el ubicado en , Col. , delegación , C.P. .
- El número telefónico del representante legal así como de las personas autorizada es .
- No existen otras personas involucradas en la consulta planteada.
- El monto de la operación es indeterminado.
- Mi representada se dedica a la importación y enajenación de maquinaria.

El 14 de octubre de 2006 se importó de manera definitiva mediante pedimento de importación 1000 1094 5378 de esa misma fecha una maquinaria utilizada para la producción de automóviles, marca Staíneff, **modelo 366**, originaria de Alemania.

Dicho trámite se llevó a cabo en la Aduana de Veracruz, previo cumplimiento de las disposiciones legales.

Mediante contrato de 10 de octubre de 2006 celebrado entre mí representada y la empresa Auchtawaffen, se acordó la compra de una maquinaria utilizada para la producción de automóviles, marca Staíneff, **modelo 306**, originaria de Alemania.

En vista de lo anterior se desprende que la maquina utilizada para la producción de automóviles, marca Staíneff, **modelo 366** importada el 14 de octubre de 2006 es de especificación distinta a la de marca Staíneff, **modelo 306**, esta última objeto del contrato de 10 de marzo de 2007.

Por lo anterior se solicita a esa H. Autoridad que confirme el criterio de mí representada en el sentido de que podrá retornar al extranjero la mercancía importada definitivamente consistente en maquina utilizada para la producción de automóviles, marca Staíneff, **modelo 366**, sin el pago del impuesto general de exportación, de conformidad con el artículo 97, primer párrafo de la Ley Aduanera y 127 de su Reglamento vigentes en 2007.

- Lo anterior lo acredito con las copias certificadas del acta constitutiva de mí representada, pedimento de importación 1000 1094 5378, contrato de 10 de octubre de 2006, factura WFA de 10 de octubre del año en curso.
- La razón del negocio es confirmar el retorno al extranjero de la mercancía importada definitivamente consistente en maquina utilizada para la producción de automóviles, marca Staíneff, **modelo 366**, sin el pago del impuesto general de exportación.
- Dicha promoción no ha sido planteada ante esa u otra autoridad fiscal, ni es materia de medios de defensa ante autoridad administrativa o judicial y mi representada no se encuentra sujeta al ejercicio de las facultades de

comprobación del Servicio de Administración Tributaria a través de sus órganos o de las entidades federativas en ingresos federales coordinados.

Por lo Expuesto y fundado

A esa H. Administración Local Jurídica se solicita:

PUNTO PETITORIO

ÚNICO. Previos los trámites de ley, confirmar el criterio solicitado.

Protesto lo necesario

México, Distrito Federal, 25 de enero de 2007.

Garbo de México, S.A. de C.V.

a través de su representante legal

Alfredo Romero Vidal

3.3.2. Modelo de autorización.

El interesado podrá solicitar autorización a la autoridad fiscal respecto de las hipótesis fiscales que así lo establezcan para llevar a cabo un acto o actividad.

3.3.2.1. Materia aduanera.

H. Administración Local Jurídica del

Sur del Distrito Federal

Maribel Vázquez Zamudio, por propio derecho, con domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en _____, Col. _____, delegación _____, C.P. _____, autorizando para los mismos efectos a las CC. Karla Bengoa Franco y Evangelina Sánchez Navarro, comparezco:

Con fundamento en los artículos 18, 18-A, 19, del Código Fiscal de la Federación, 61, fracción VII de la Ley Aduanera, 90, 91, último párrafo y 94 de su Reglamento vigentes en el 2007, manifiesto lo siguiente:

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 18 y 18-A, del Código Fiscal referido se señala que:

- El domicilio fiscal es el ubicado en _____, Col. _____, delegación _____, C.P. _____.
- El número telefónico del representante legal, así como de las personas autorizada es 5507-6777.
- No existen otras personas involucradas en la consulta planteada.
- El monto de la operación es indeterminado.
- Me dedico a la investigación y elaboración de alimentos en el Instituto de Investigaciones de la Facultad de Química en la Universidad Nacional Autónoma de México.

El 20 de enero de 2005 inicié la maestría en alimentos nutricionales impartido en la Universidad de Pennsylvania, Estados Unidos de América, el cual

concluyó el 20 de enero de 2007, por lo que, se solicita autorización para importar sin el pago de impuestos al comercio exterior de los bienes que más adelante se detallan.

Declaro bajo protesta de decir que los bienes fueron adquiridos hace más de seis meses a la fecha y fueron utilizados durante mi estancia en dicha Universidad y se encuentran en la Aduana del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México, tales bienes son los siguientes:

4 pantalones de mezclilla, 20 blusas manga corta, 15 juegos de ropa interior, 3 pares de zapatos color negro, 2 pares de tenis, 5 pares de calcetas, 3 abrigos, 15 suéteres, 6 chamarras, 10 trajes sastre, 3 gabardinas, 6 vestidos, 2 toallas de 1.20 por 1.60 cms. y 25 libros.

Por lo anterior, a esa H. Autoridad se solicita autorice el menaje de casa utilizado durante mi estancia en la Universidad de Pennsylvania, Estados Unidos de América sin el pago de impuestos al comercio exterior.

- Lo anterior lo acredito con la copia de su pasaporte expedido en México, con número 9000041750 el 19 de enero de 2005 y traducción de la carta de 16 de mayo de 2006, expedida en por el Director del Postgrado en Química de la Universidad de Pennsylvania, Estados Unidos de América, así como su original, donde se desprende que la C. Maribel Vázquez Zamudio realizó sus estudios de postgrado del 20 de enero de 2005 al 24 de enero de 2007.

- Dicha promoción no ha sido planteada ante esa u otra autoridad fiscal, ni es materia de medios de defensa ante autoridad administrativa o judicial y mi representada no se encuentra sujeta al ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria a través de sus órganos o de las entidades federativas en ingresos federales coordinados.

Por lo Expuesto y fundado

A esa H. Administración Local Jurídica se solicita:

PUNTO PETITORIO

ÚNICO. Previos los trámites de ley, autorizar el menaje de casa sin el pago de impuestos al comercio exterior.

Protesto lo necesario

México, Distrito Federal, 29 de enero de 2007.

Maribel Vázquez Zamudio

3.3.2.2. Materia Fiscal.

H. Administración Local Jurídica del

Sur del Distrito Federal

Eduardo Avila Alpizar, por propio derecho, con domicilio para oír y recibir notificaciones el ubicado en , Col. , delegación , C.P. , autorizando para los mismos efectos al C. Joaquín Escobar Luna, comparezco:

Con fundamento en los artículos 18, 18-A, del Código Fiscal de la Federación vigente en el 2007, manifiesto lo siguiente:

A efecto de dar cumplimiento a lo establecido en los artículos 18 y 18-A, del Código Fiscal referido se señala que:

- El domicilio fiscal es el ubicado en , Col. , delegación , C.P. .
- El número telefónico del promovente así como de la persona autorizada es 2355-0767.
- No existen otras personas involucradas en la consulta planteada.
- El monto de la operación es indeterminado \$4'758,000.00.
- Me dedico a la venta e instalación de equipo electrónico.

El 20 de junio de 1980 constituí la persona moral denominada Electrónicos y Montajes, S.A. de C.V., con otros dos socios, correspondiéndome el sesenta por ciento del capital social representado por 60 acciones.

El 2 de abril de 1993 constituí la persona moral denominada Equipos electrónicos y eléctricos, S.A. de C.V., con otros cuatro socios, correspondiéndome el 53 por ciento del capital social representado por 53 acciones.

Hasta la fecha el porcentaje total de mis acciones y de mis socios no ha variado.

Por reestructuración de la empresa Equipos electrónicos y eléctricos, S.A. de C.V. se solicita autorización para enajenar 53 acciones expedidas por dicha persona moral con un costo total de \$4'758,000.00, cantidad que será para adquirir cuarenta acciones con un costo total de \$4'758,000.00, expedidas por Electrónicos y Montajes, S.A. de C.V., lo cual se desprende de los estados financieros de las empresas que intervienen, de conformidad con el artículo 26 de la Ley del impuesto Sobre la Renta vigente en el 2007.

Lo anterior lo acredito con las copias simples de las actas constitutivas de las personas morales denominadas Electrónicos y Montajes, S.A. de C.V. y Equipos electrónicos y eléctricos, S.A. de C.V., de fechas 20 de junio de 1980 y 2 de abril de 1993, respectivamente, dictamen emitido por contador público registrado en el que se señala el costo comprobado de adquisición de las acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de la Ley del impuesto

Sobre la Renta referido, actas de asambleas de dichas empresas en las que consta en total de acciones de sus socios.

- Dicha promoción no ha sido planteada ante esa u otra autoridad fiscal, ni es materia de medios de defensa ante autoridad administrativa o judicial y mi representada no se encuentra sujeta al ejercicio de las facultades de comprobación del Servicio de Administración Tributaria a través de sus órganos o de las entidades federativas en ingresos federales coordinados.

Por lo Expuesto y fundado

A esa H. Administración Local Jurídica se solicita:

PUNTO PETITORIO

ÚNICO. Previos los trámites de ley, autorizar la enajenación de 53 acciones con un costo total de \$4'758,000.00.

Protesto lo necesario

México, Distrito Federal, 15 de enero de 2007.

Maribel Vázquez Zamudio

3.3.3. Modelo de resolución recaída a la consulta y autorización.

Una vez que el promovente ha realizado su consulta o autorización en materia fiscal o aduanera y se encuentra debidamente integrada, la autoridad fiscal debe emitir resolución definitiva en la que resuelva lo planteado debidamente fundada y motivada, una vez lo anterior debe notificarla al interesado para que empiece a surtir sus efectos.

Cabe aclarar que los requisitos para emitir la resolución recaída a la consulta o solicitud de autorización son los mismos, por ejemplo nombre del promovente, fundar y motivarla, resolver conforme a lo solicitado, lo único que varía es sobre el tema a resolver, puesto que su fundamentación es distinta para cada caso planteado, por lo que, se realiza un proyecto de resolución recaída a una consulta.

C. Andrés Estrada Hernández y/o

Pigsa aluminio, S.A. de C.V.

Dirección del domicilio

señalado para oír y recibir notificaciones

Se hace referencia a sus escritos presentados el 18 y 24 de enero de 2007 ante esta Administración, mediante los cuales el C. Andrés Estrada Hernández

representante legal de Pigsa Aluminio, S.A. de C.V., solicita la confirmación de su criterio consistente en que, la fabricación y enajenación de cancelería de aluminio, se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado, de conformidad con los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento.

Consideraciones

Su representada tiene por objeto social la compra venta, fabricación e instalación de artículos de aluminio, vidrio y plástico, tal y como se desprende de la lectura a la cláusula segunda de la escritura número 5, 379 de 20 de agosto de 1980, realizada por el Lic. Adalberto del Royo Piña, notario 12 de San Juan Texmelucan, Estado de México.

El artículo 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que, no se pagará el impuesto al valor agregado por la enajenación de los bienes siguientes:

- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.
- Cuando sólo se utilice o destine una parte de la construcción a casa habitación, sólo por dicha porción no se pagará el impuesto citado.

Los hoteles no se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado, por las enajenaciones de construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.

El diverso 21-A, del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado indica que, no se pagará el impuesto al valor agregado por:

- La prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales.

Tratándose de unidades habitacionales, no se considerarán como destinadas a casa habitación las instalaciones y obras de urbanización, mercados, escuelas, centros o locales comerciales, o cualquier obra distinta a las señaladas, por lo que, la enajenación de dichos inmuebles no estarán exentos del pago del impuesto al valor agregado.

La actividad de su representada consiste en la instalación de cancelería de aluminio en construcciones, actividad derivada de un contrato efectuado con un tercero, por lo que, el objeto social de Aluminio Contemporáneo, S.A. de C.V. no es la construcción de inmuebles destinados a la habitación.

En vista de lo anterior, esta Administración no confirma el criterio de su representada Aluminio Contemporáneo, S.A. de C.V., consistente en que la enajenación de cancelería de aluminio se encuentra exenta del pago del impuesto al valor agregado, de conformidad con los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento, por las consideraciones expuestas.

Competencia

Esta Administración es competente para emitir la presente resolución, con fundamento en las siguientes disposiciones:

Artículos 22 fracción VIII, penúltimo párrafo, 24 fracción II y cuarto párrafo del mismo y 37 apartado "A", relativo a la Administración Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, primero y segundo, fracciones I y IX, transitorios del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de junio de 2005 y primero, segundo párrafo, fracción LXVI relativa a la Administración Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, del Acuerdo por el que se establece la circunscripción territorial de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el 2 de noviembre de 2005.

Por lo anterior, esta Administración

Resuelve

Único.- Esta Administración no confirma el criterio de su representada consistente en que la fabricación e instalación de cancelería de aluminio, se encuentran exentos del pago del impuesto al valor agregado, de conformidad con los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento.

A t e n t a m e n t e.

La Administradora Local Jurídica
del Sur del Distrito Federal

Lic. Margarita Estévez Yáñez

Un caso práctico de consulta real y concreta respecto de la aplicación de una norma declarada inconstitucional mediante jurisprudencia pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Unión, es el relativo a una empresa que se dedica a la importación de aparatos electrónicos, por lo que, mediante consulta efectuada a la Administración General de Grandes Contribuyentes, solicitó la confirmación de su criterio consiste en que no se encuentran obligado al pago del derecho de trámite aduanero contemplado en el artículo 49 fracción I de la Ley Federal de Derechos vigente en el 2005. Anexa las facturas de compra de diversa mercancía.

La autoridad administrativa resuelve la petición formulada en el sentido de que no es una consulta real ni concreta, ya que el promovente no se ubica dentro del supuesto contemplado en el artículo 49 fracción I de la Ley Federal de Derechos vigente en el 2005.

Inconforme con lo anterior, el contribuyente promovió juicio contencioso administrativo, argumentando que el significado de real y concreto dado por la autoridad demandada son meras opiniones sin sustento y que el artículo 49 fracción I de la Ley Federal de Derechos vigente en el 2005 fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

La Segunda Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante sentencia de 16 de agosto de 2006 resolvió que: las definiciones de real y concreto señaladas son criterios de la autoridad demandada y la determinación de inconstitucionalidad compete al Poder Judicial Federal.

Inconforme con el fallo referido, la actora promovió juicio de amparo directo en contra de la sentencia definitiva, correspondiéndole conocer al Décimo Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

El Tribunal Colegiado referido mediante ejecutoria de 24 de mayo de 2007 negó el amparo y protección de la Justicia de la Unión a la quejosa al considerar que de las probanzas aportadas en el juicio de origen no se advierte la situación real y concreta sobre la que pretende que se pronuncie la autoridad hacendaría, ya que el promovente debió acreditar que realizó alguna operación aduanera, por último señala que, al no ser una consulta real ni concreta no resulta aplicable la jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad del artículo 49 fracción I de la Ley Federal de Derechos.

Para considerar que esa consulta real y concreta deben exhibirse los pedimentos de importación para acreditar que al haber efectuado la importación, se pagó el derecho de trámite aduanero contemplado en el artículo 49 fracción I de la Ley Federal de Derechos y al ser una norma inconstitucional no resultaba aplicable.

CAPÍTULO 4

OBLIGATORIEDAD EN EL ACATAMIENTO DE LA JURISPRUDENCIA

CAPÍTULO 4

OBLIGATORIEDAD EN EL ACATAMIENTO DE LA JURISPRUDENCIA

La Norma Fundamental establece que, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal respecto de su interpretación, de leyes y reglamentos federales o locales, así como los tratados celebrados por el Estado Mexicano, es obligatoria.

Por su parte, la norma secundaria establece la obligatoriedad de la jurisprudencia para diversas autoridades, pero no todas las autoridades por mandato de ley, están obligadas a acatarla.

En el caso de la autoridades administrativas, en el ámbito federal, local o municipal, en específico, la autoridad fiscal federal competente al resolver las consultas y autorizaciones en materia fiscal, no se encuentra obligada a acatar la jurisprudencia por mandato de ley.

Lo anterior, es así, puesto que no existe ordenamiento en el que se contenga expresamente la obligatoriedad de la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial Federal y del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando está última no sea contraria a la del Poder Judicial.

Por ende, se hará un análisis de las disposiciones legales, doctrina nacional y de Francia, para determinar si existe un ordenamiento legal emanado del poder legislativo en el que se establezca la obligatoriedad de la jurisprudencia para la autoridad administrativa.

4.1. Jurisprudencia.

Es menester delimitar el concepto coloquial y doctrinario de la palabra jurisprudencia, para que, posteriormente se analice dicha figura en diversos ordenamientos legales, tanto nacionales como de Francia.

En ese sentido, primeramente se hará mención a la definición del concepto “jurisprudencia”, así como su regulación en diversos ordenamientos legales para que, posteriormente se indique la norma legal que literalmente contempla su obligatoriedad para la autoridad fiscal y, por último, en caso de no existir disposición expresa emanada del poder legislativo, se hará mención a la manera en que la autoridad fiscal debe acatarla.

4.1.1. Concepto coloquial.

Para iniciar el último capítulo de esta obra, es necesario conocer el concepto coloquial de la palabra “jurisprudencia”, para así establecer sus límites y tener una base, por lo que:

“... Jurisprudencia Administrativa. Conjunto de Leyes, Reales Órdenes y Reglamentos que se refieren a la tributación y trámites de todos los negocios y exportaciones entre los contribuyentes y el Fisco, ó (sic) entre aquéllos (sic) y las corporaciones municipales y provinciales, ó (sic) entre unas y otras secciones de la Administración pública...”

... En una acepción amplísima se define como lo hacen Ulpiano y Justiniano: el conocimiento de las cosas divinas y humanas y la ciencia de lo justo y de lo injusto.”¹

“... para la cultura jurídica continental, de ascendencia francesa, jurisprudencia se entiende tan sólo como conjunto de decisiones de los órganos judiciales en el ejercicio de la función jurisdiccional y, más concretamente, como la interpretación constante y uniforme de los preceptos legales contenidos en esas decisiones.”²

¹ "Jurisprudencia", Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana, t. XXVIII, Op. cit., p. 3229.

² "Jurisprudencia", *Gran Enciclopedia RIALP*, V. XIII, Op. cit., p. 673.

“... Criterio sobre un problema jurídico establecido por una pluralidad de sentencias concordes.”³

De lo anterior se deduce que, la jurisprudencia es el conocimiento de las cosas divinas, humanas y es la ciencia de lo justo e injusto. Para los franceses es la interpretación de los preceptos legales efectuada por la autoridad judicial contenida en sus decisiones emitidas en un mismo sentido.

La jurisprudencia administrativa se refiere a las disposiciones relativas a los impuestos, trámites administrativos y actos de comercio exterior realizados por el contribuyente ante la autoridad administrativa –entendiéndose fisco federal-.

³ "Jurisprudencia", Real academia, Diccionario de la lengua española, t. II, Op. cit., p. 1332.

4.1.2. Concepto doctrinal.

Los doctrinarios han establecido que la jurisprudencia es:

“(Del latín: juris-prudentia, que proviene de jus y prudentia y significa prudencia de lo justo).

... la prudencia es una virtud intelectual que permite al hombre conocer lo que debe evitar, referida a lo jurídico, la prudencia es la virtud que discierne lo justo de lo injusto...”⁴

“Ulpiano definió la jurisprudencia, en general, como la divinarum atque humanarum rerum notitia, justis atque, in justis scientia, esto es el conocimiento de las cosas humanas y divinas, la ciencia de lo justo y de lo injusto...”⁵

“El vocablo jurisprudencia es una voz derivada de las raíces latinas jus y prudentia; la primera que significa derecho y la segunda, prudencia, moderación, pericia; o sea, jurisprudencia, en su sentido etimológico, connota conocimiento, ciencia del Derecho. Pero a través del tiempo... jurisprudencia se entiende el conjunto de pronunciamientos de carácter jurisdiccional dictado por órganos judiciales o administrativos...”⁶

⁴ Adame Goddard, Jorge, "Jurisprudencia", *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 11 ed., Edit. Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998, p. 1890.

⁵ Guerrero Lara, Ezequiel, "Jurisprudencia", *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 11 ed., Edit. Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998, p. 1891.

⁶ Noriega, Alfonso. *Lecciones de Amparo*, Edit. Porrúa, S.A. , 2 ed., 1980, p. 979.

La palabra jurisprudencia deriva del latín “jus” que significa derecho y de “prudentia” que expresa prudencia, moderación, por lo que, etimológicamente implica conocimiento de lo divino y humano, de lo justo e injusto, ciencia del derecho, conociéndose hasta la fecha como el conjunto de decisiones judiciales o administrativas.

Además, para otros doctrinarios es:

“... una forma de interpretación obligatoria de la Ley, con el objeto de salvaguardar la coherencia de criterio de un determinado órgano...”⁷

“... la jurisprudencia era... aquella capacidad de saber elegir, entre varias opciones, la más oportuna y adecuada al caso... quien es prudente debe saber diferenciar lo que es justo de lo injusto; así como también lo que es útil, de aquello que no lo es, de manera que se logre alcanzar el bien y evitar el mal.”⁸

⁷ Martínez Rosaslanda, Sergio, “Análisis crítico y sugerencias de reformas legislativas sobre las figuras de la sentencia, los recursos contenciosos, la facultad de atracción y la jurisprudencia, regulados en el Código Fiscal de la Federación vigente”, en la revista *Autonomía y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, diciembre 1994, Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 1995, p. 73.

⁸ Magallón Ibarra, Jorge. *La senda de la jurisprudencia romana*, IJ-UNAM, México, 2000, p. 46.

“... la jurisprudencia es una labor de mera interpretación de la ley, pero ésta descansa en la razón y en el juicio de valor emitido por el tribunal que confirma lo expresado en la ley o bien en el silogismo implícito en el interés protegido por la norma, lo cual no refleja más que la creación de derecho por medio de la interpretación jurídica a través del acto jurisdiccional...”⁹

La jurisprudencia es una forma de interpretar la ley de manera oportuna, adecuada, realizada por órganos judiciales o administrativos para lograr el bien y evitar el mal, su aplicación es obligatoria para ciertas autoridades. Al emitirse la jurisprudencia algunas veces se confirma lo establecido en la ley y en otra se deduce el interés que lleva implícito.

4.2. Fundamento de la jurisprudencia.

La figura jurídica de la jurisprudencia se encuentra regulada en los artículos 94, octavo párrafo y 107, fracción XIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como en los diversos 192 y 193 de la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución en comento –Ley de Amparo-, y en los numerales 263 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 –artículos primero y cuarto transitorios de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo- y 79 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

⁹ Zertuche García, Héctor Gerardo. *La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1990, p. 175.

Los artículos referidos regulan la jurisprudencia, pero es menester saber la forma en que es regulada, por lo que se hará mención a dicha figura.

4.2.1. Fundamento constitucional.

El fundamento legal de la jurisprudencia se encuentra en los artículos 94, octavo párrafo y 107, fracción XIII de la Constitución Federal, cuyo tenor es el siguiente:

Artículo. 94.

“Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en un Tribunal Electoral, en Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y en Juzgados de Distrito.

...

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los tribunales del Poder Judicial de la Federación sobre interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por el Estado Mexicano, así como los requisitos para su interrupción y modificación.

...”

Artículo 107.

“Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:

...

XIII. Cuando los Tribunales Colegiados de Circuito sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, los Ministros de la Suprema Corte de Justicia, el Procurador General de la República, los mencionados Tribunales o las partes que intervinieron en los juicios en que dichas tesis fueron sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, a fin de que el Pleno o la Sala respectiva, según corresponda, decidan la tesis que debe prevalecer como jurisprudencia.

Cuando las Salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo materia de su competencia, cualquiera de esas Salas, el Procurador General de la República o las partes que intervinieron en los juicios en que tales tesis hubieran sido sustentadas, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia, que funcionando en pleno decidirá cuál tesis debe prevalecer.

La resolución que pronuncien las Salas o el Pleno de la Suprema Corte en los casos a que se refieren los dos párrafos anteriores, sólo tendrá el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectará las situaciones jurídicas concretas derivadas de las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción;

...”¹⁰

En el artículo 94, octavo párrafo transcrito se establece que:

¹⁰ *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, Op. cit., pp. 63-64, 75, 79, 80.

- La jurisprudencia será establecida por los tribunales integrantes del Poder Judicial de la Federación.
- La Suprema Corte de Justicia, el Tribunal Electoral, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito y los Juzgados de Distrito integran el Poder Judicial de la Federación.
- La ley fijará los términos en que será obligatoria la jurisprudencia sobre la interpretación de la Constitución, leyes y reglamentos federales o locales y tratados internacionales celebrados por México.
- La Ley establecerá los requisitos para modificar e interrumpir la jurisprudencia.

Es necesario señalar que, el precepto constitucional da los lineamientos para que, en una ley secundaria se establezca la obligatoriedad de la jurisprudencia emitida por los órganos referidos, sin que en dicho numeral se establezca una limitante, en el sentido de que, la jurisprudencia solamente sea obligatoria para determinadas autoridades.

En el artículo 94, octavo párrafo de la Constitución Federal se señala la necesidad de establecer medios de control para la observancia de la Norma Fundamental, sin eximir expresamente de tal obligación a alguna autoridad.

En el numeral 107, fracción XIII transcrito, se establecen que:

- Las controversias relativas a leyes o actos que transgredan las garantías individuales; leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o transgredan la soberanía de los estados o la competencia del Distrito Federal y; por leyes o actos de la autoridad estatal o del Distrito Federal que invadan la esfera de competencia de la autoridad federal (artículo 103 de la Norma Fundamental) se sujetarán a los procedimientos determinados en la ley.
- Los ministros de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Procurador General de la República, los Tribunales Colegiados de Circuito y las partes intervinientes en los juicios de amparo donde se sustentaron tesis contradictorias de la misma materia, podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia referida.
- El Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolverán el planteamiento relativo a la contradicción de tesis y decidirán la tesis que prevalecerá como jurisprudencia.
- La resolución emitida por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte citada, originada por la denuncia de contradicción de tesis, sólo tendrá el efecto de fijar la jurisprudencia y no afectará las sentencias dictadas en los juicios en que hubiese ocurrido la contradicción.

Por ende, la Norma Fundamental establece las bases sobre las cuales a de desarrollarse la jurisprudencia en la ley secundaria, puesto que:

“El carácter de norma suprema que corresponde a la Constitución exige la instrumentación de medios de control que le den efectividad...”¹¹

4.2.2. Fundamento legal.

En observancia a lo dispuesto por los artículos 94, octavo párrafo y 107, fracción XIII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los diversos 192 y 193 de la Ley de Amparo, contemplan la figura jurídica de la jurisprudencia, al establecer:

Artículo 192.

“La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decrete el Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustenten en cinco sentencias ejecutorias ininterrumpidas por otra en contrario, que hayan sido aprobadas por lo menos por ocho ministros si se tratara de jurisprudencia del pleno, o por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.

También constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de Salas y de Tribunales Colegiados.”

¹¹ Reyes Tayabas, Jorge. *Derecho constitucional aplicado a la especialización en amparo*, Edit. Themis, 2 ed., México, 1993, p. 163.

Artículo 193.

“La jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del fuero común de los Estados y del Distrito Federal, y los tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales.

Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituyen jurisprudencia siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados que integran cada tribunal colegiado.”¹²

En el artículo 192 de la Ley transcrita se observa que:

- La jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es obligatoria para sus salas, tribunales colegiados, tribunales unitarios, juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del fuero común y tribunales del trabajo y administrativo del fuero federal o local. Además, la jurisprudencia emitida por las Salas de la Suprema Corte citada es obligatoria para los tribunales y juzgados señalados.
- Constituyen jurisprudencia:

¹² *Ley de Amparo*, Ediciones Delma, México, 1993, p. 69.

- Las resoluciones emitidas en cinco ejecutorias no interrumpidas por otra en contrario, aprobadas por ocho ministros integrantes del pleno de la Suprema o por cuatro ministros integrantes de las salas.
- Las resoluciones recaídas a las contradicciones de tesis de las salas y de tribunales colegiados.

En el artículo en comento se establece de manera expresa la denominación de los órganos encargados de observar de manera obligatoria la jurisprudencia emitida por el Pleno y las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al momento de emitir su resolución definitiva.

El artículo 263 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, establece que, las salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa están obligadas a aplicar la jurisprudencia de ese Tribunal, salvo que ésta contravenga la jurisprudencia del Poder Judicial Federal. Misma hipótesis la retoma el 79 primer párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

El numeral 193 de la Ley de Amparo contempla que:

- La jurisprudencia establecida por los tribunales colegiados de circuito es obligatoria para los tribunales unitarios, los juzgados de distrito, los tribunales

militares y judiciales del fuero común y para los tribunales administrativos y del trabajo del fuero federal o local.

- Constituyen jurisprudencia las resoluciones de los tribunales colegiados de circuito sustentadas en cinco sentencias no interrumpidas por otra en contrario.
- Las sentencias que sirven de sustento para emitir la jurisprudencia, deben ser aprobadas por unanimidad de votos de los magistrados integrantes de cada tribunal colegiado.

Lo asentado en la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por los tribunales colegiados de circuito es obligatorio para las demás autoridades judiciales y tribunales administrativos ya señalados, puesto que:

“... la costumbre de que los criterios vertidos en las sentencias, se convierten en obligatorios para otros órganos jurisdiccionales en la resolución de posteriores casos semejantes...”¹³

El artículo 259 del Código en comento indica que:

- Las tesis sustentadas en las sentencias dictadas por la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y aprobadas por lo menos

¹³ Pérez Fonseca, Alfonso. *Derecho jurisprudencial mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1998, 26.

por siete magistrados constituirán precedente una vez publicados en la revista del Tribunal.

- Las tesis sustentadas en las sentencias dictadas por las Secciones de la Sala Superior del Tribunal referido y aprobadas por lo menos por cuatro magistrados constituirán precedente una vez publicados en la revista del Tribunal.

Las hipótesis anteriores se encuentran contenidas en el artículo 75 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al quedar establecidos los requisitos necesarios para la formación de la jurisprudencia, así como los órganos competentes para elaborarla. Es necesario soslayar que también, se establece una lista de órganos encargados de observarla, sin que tal enunciamiento de órganos encargados deban ser los únicos de aplicarla.

Con lo señalado en los artículos precedentes se logra una interpretación uniforme y obligatoria de los preceptos legales para los órganos encargados de impartir justicia aunado a que, con la única interpretación se logra dar una seguridad jurídica a la persona encargada de observar el precepto interpretado, puesto que:

“... en cuanto a la obligatoriedad jurídica que tienen para determinados organismos las normas jurisprudenciales, es posible distinguir dos diversos sistemas:

- a) El de la obligatoriedad instituida, el cual determina que los precedentes jurisprudenciales emanados de organismos de jerarquía superior, son obligatorios para los organismos inferiores...
- b) Al lado de este sistema de obligatoriedad instituida, ya sea legalmente o por la costumbre, existe el denominado de la unidad científica, que se funda en el principio de la necesidad de mantener, dentro de lineamientos generales, un orden interpretativo, propósito que tiende, en verdad, a la realización de un valor jurídico superior; la seguridad jurídica..."¹⁴

No solamente las disposiciones emanadas del poder legislativo o ejecutivo forman parte del derecho, sino también la interpretación judicial efectuada conforme con los artículos transcritos, interpretación denominada "jurisprudencia", ya que:

"... las leyes y normas positivas de una comunidad particular o específica constituyen un sistema o cuerpo de Derecho..."¹⁵

"El Ordenamiento Tributario se integra con normas de rango muy diverso, procedentes siempre de la fuente de producción jurídica que la Ley fija..."¹⁶

¹⁴ Noriega, Alfonso. Op. cit., pp. 979, 980.

¹⁵ Austin, John. *Sobre la utilidad del estudio de la jurisprudencia*, Editora Nacional, México, 1974, p. 27.

¹⁶ Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985, p. 19.

García de Enterría en su obra: “Observaciones sobre el fundamento de la inderogabilidad singular de los reglamentos”, en RAP, No. 27, 1958, publicado en los “Studi in onore di Silvio Lessona”, Bologna, p, 297, indica que, la administración pública no solamente debe observar la ley y reglamentos, sino también debe observar las demás disposiciones emitidas conforme a la Constitución Federal – artículo 94, octavo párrafo- y a la Ley de Amparo –artículos 192 y 193-, para así respetar el principio de legalidad, ya que:

“... lo que pesará sobre la administración no será sólo la ley concreta, sino que habrá de remitirse más ampliamente al “bloque de la legalidad”, en expresión de Hauriou (expresión por cierto muy eficaz y que hemos visto reproducida cuando se ha tratado de explicar la sujeción de la norma a la Constitución, como “bloque de la constitucionalidad”).“¹⁷

Respetar el principio de legalidad no solamente se limita a la observancia de la Norma Fundamental, leyes y sus reglamentos, sino también al acatamiento de la jurisprudencia, sin que sea óbice a lo anterior, el argumento relativo a la falta de norma expresa que obligue el acatamiento de la jurisprudencia al momento de resolver la cuestión planteada.

¹⁷ Soriano García, José Eugenio. *Los fundamentos históricos del derecho administrativo en Francia y Alemania*. 35. *Temas de derecho público*, Universidad Externado de Colombia. Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, Colombia, 1994, p. 52.

Por lo que, para respetar el principio de legalidad todas las autoridades deben acatar las disposiciones legales, incluyéndose la jurisprudencia, sin que medie resolución en la que se ordene su aplicabilidad, ya que, al igual que la ley y los reglamentos, produce efectos, es decir:

“... debemos indicar que la jurisprudencia constituye un acto jurídico ya que ésta produce una serie de consecuencias de derecho.”¹⁸

El Poder Judicial Federal ha sostenido que la jurisprudencia en la que se declare la inconstitucionalidad de una norma legal, el Tribunal Federal Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al aplicarla se limita a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnado respetaron el artículo 16 constitucional. Sirven de sustento el criterio siguiente:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Agosto de 2002

Tesis: P./J. 38/2002

Página: 5

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A

¹⁸ Zertuche García, Héctor Gerardo. Op. cit., p. 6.

APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.

De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XV, Marzo de 2002

Tesis: VI.1o.P. J/26

Página: 1225

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. OBLIGATORIEDAD.

Conforme al artículo 192 de la Ley de Amparo: "La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para éstas en tratándose de la que decreta en Pleno, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los Estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo locales y federales. ..."; y esa obligatoriedad persiste hasta en tanto no exista otra tesis jurisprudencial con distinto criterio.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVIII, Noviembre de 2003

Tesis: VI.1o.A.144 A

Página: 1031

TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. SE ENCUENTRA FACULTADO PARA APLICAR JURISPRUDENCIA QUE DECLARE LA

INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY, PERO NO TESIS AISLADAS SOBRE EL TEMA, AL IGUAL QUE TAMPOCO PUEDE REALIZAR APLICACIONES ANALÓGICAS.

En la jurisprudencia P./J. 38/2002, publicada con el rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.", el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que el referido tribunal jurisdiccional debe aplicar al caso concreto la jurisprudencia sustentada sobre inconstitucionalidad de una ley, dada su obligatoriedad en términos de los artículos 94, octavo párrafo, constitucional y 192 de la Ley de Amparo. Sin embargo, fuera de ese supuesto relativo a la jurisprudencia definida, las Salas de dicho tribunal no se hallan facultadas para realizar la aplicación de tesis aisladas que declaren inconstitucional una ley, de la misma forma en que tampoco tienen atribuciones para efectuar determinados razonamientos a fin de llegar a concluir que, a su juicio, procede la aplicación analógica de una jurisprudencia sobre el mismo tema de inconstitucionalidad, en virtud de que ese análisis le compete sólo al Poder Judicial de la Federación."¹⁹

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha sostenido que la jurisprudencia en la que se declare la inconstitucionalidad de una norma legal, al aplicarla no realiza pronunciamiento alguno relativo a la inconstitucionalidad de la norma, sólo da cumplimiento a lo referido en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo. Sirve de sustento el criterio siguiente:

¹⁹ "Ius 2005, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas", Op. cit.

“Precedente

Época: Quinta

Instancia: Primera Sección

Fuente: R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 52. Abril 2005.

Tesis: V-P-1aS-253

Página: 64

JURISPRUDENCIA DEL PODER JUDICIAL FEDERAL. RESULTA OBLIGATORIA PARA EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CUANDO SEA APLICABLE A LA HIPÓTESIS CONCRETA SOMETIDA A SU CONSIDERACIÓN.- Los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo disponen que la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, actuando en Pleno o en Salas, así como la jurisprudencia que establezca cada uno de los Tribunales Colegiados de Circuito, es obligatoria para los Tribunales Administrativos, como lo es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; motivo por el cual si el Poder Judicial ha declarado la inconstitucionalidad de una norma legal, este Tribunal, al aplicar la jurisprudencia, no realiza pronunciamiento alguno relativo a la inconstitucionalidad de la norma, ni la aplica en forma retroactiva, ni suple la deficiencia de la queja; sino únicamente se constriñe a dar acatamiento a lo señalado por los referidos artículos de Ley de Amparo aplicando la jurisprudencia conducente. En efecto, la obligatoriedad que el artículo 192 de la Ley de Amparo dispone en la aplicación de las jurisprudencias que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas, no supone la suplencia de la deficiencia de la queja en los juicios contencioso administrativos cuando el acto cuya nulidad se reclama se funda o pretende escudarse en leyes declaradas inconstitucionales por jurisprudencia pues tal situación está supeditada a que en el caso concreto sea procedente su aplicación.

Precedente

Época: Segunda

Instancia: Pleno

Fuente: R.T.F.F. Año I. Nos. 1 a 6. Agosto/1978 - Julio/1979.

Tesis: II-TASS-201

Página: 397

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL. OBLIGATORIEDAD.- De acuerdo al texto del artículo 233 del Código Fiscal de la Federación, la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación es obligatoria para las Salas del Tribunal, pero estas últimas podrán no aceptarlas si existe jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en contrario, ya que esta última es obligatoria para los Tribunales Administrativos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 193 de la Ley de Amparo.

Precedente

Época: Segunda

Instancia: Pleno

Fuente: R.T.F.F. Año II. No. 9. Noviembre - Diciembre 1979.

Tesis: II-TASS-638

Página: 237

OBLIGATORIEDAD DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.- Existe violación al artículo 233 del Código Fiscal de la Federación, si las Salas del Tribunal no acatan la jurisprudencia del Pleno o de la Sala Superior de este Tribunal.”²⁰

En el caso de que no exista jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la autoridad administrativa se encuentra obligada a aplicar la emitida por el Pleno o Secciones del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre y cuando la emitida por las Secciones no sea contraria a la emitida por el Pleno.

No existe disposición legal que obligue a la autoridad administrativa a acatar la jurisprudencia emitida por el Pleno o las Salas de Suprema Corte de Justicia de la Nación y por el Pleno o las Secciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando dicha jurisprudencia no sea contraria a la de la Suprema Corte de Justicia.

En ese sentido debe emitirse una disposición legal contemplada en la Ley del Servicio de Administración Tributaria que ordene el acatamiento obligatorio de la jurisprudencia para la autoridad fiscal.

Se propone que la redacción del numeral que establece la obligatoriedad de la jurisprudencia sea el siguiente:

²⁰ “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”, disco compacto. Op. cit.

La autoridad fiscal administrativa se encuentra obligada a aplicar la jurisprudencia emitida por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o de la Sala Superior o de las Secciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, salvo que está contravenga a la del Poder Judicial Federal, al momento de resolver la consulta o autorización planteada, siempre y cuando dicha jurisprudencia sea aplicable al caso concreto. La jurisprudencia no debe ser aplicada por analogía.

4.3. Obligatoriedad de la autoridad administrativa de acatar la jurisprudencia.

El artículo 94, octavo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos solamente establece que la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación será obligatoria.

El diverso 107, fracción XIII de la Norma Suprema señala las personas que podrán denunciar la contradicción de tesis sustentadas por los tribunales colegiados de circuito, la autoridad competente para resolverla y para fijar jurisprudencia.

Los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, establecen los requisitos para fijar jurisprudencia y una lista de juzgadores encargados de acatar la jurisprudencia, sin que se incluya a la autoridad fiscal federal encargada de resolver las consultas y autorizaciones.

No hay disposición en materia fiscal o administrativa que obligue a la autoridad fiscal a acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al momento de emitir su resolución definitiva recaída a la consulta o autorización.

El artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria –analizado en el punto 2.2.2.3. y en el diverso 4.3.1. se vuelve hacer mención- no establece como obligación de la autoridad fiscal competente para resolver las consultas y autorizaciones, tenga que acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

El artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria solamente establece los supuestos en que esa autoridad será responsable del pago de daños y perjuicios y cuando deberá indemnizar al particular por dichos conceptos.

El numeral 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria solamente establece la responsabilidad de esa H. autoridad, pero no señala expresamente su obligación de acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al momento de que la autoridad fiscal competente resuelva la consulta o autorización planteada.

Debe establecerse de manera expresa la obligación de la autoridad fiscal federal de acatar la jurisprudencia al momento de resolver la consulta o autorización, ya que la Constitución Federal no la exime de tal obligación, en ese sentido:

“Como puede apreciarse la idea del autor en comentario (Vallarta, Ignacio, Votos, tomo cuarto, 4 ed., México, Edit. Porrúa, 1980, pp. 495 y 496) respecto al alcance de la obligatoriedad de la jurisprudencia era la de someter a todas las autoridades a arreglarse a sus decisiones, cuestión está que lamentablemente, a mas de un siglo de distancia no se ha logrado.

...

La preocupación sobre la necesidad de acatar la obligatoriedad de la figura en análisis y su inobservancia por parte de algunas autoridades, parece ser un mal añejo en nuestro sistema jurídico.”²¹

Con la obligación expresa de la autoridad fiscal de acatar la jurisprudencia se lograría el respeto al principio de seguridad jurídica, puesto que el promovente tendría la certeza de que la autoridad competente para resolver la consulta o solicitud de autorización emitiría su resolución en un sentido determinado, se evitaría que el promovente acudiera a los tribunales para defender su interés jurídico y se disminuirán las cargas de trabajo de los órganos jurisdiccionales, ya que:

²¹ Zertuche García, Héctor Gerardo. Op. cit., pp. 222, 223.

“... la exacta aplicación de la ley -incluida la Constitución como norma- constituye una garantía de seguridad jurídica que deben acatar, no sólo los órganos jurisdiccionales, sino también las autoridades administrativas.

...

Otro aspecto benéfico de obligar a todas las autoridades, incluidas las administrativas y legislativas, a respetar la jurisprudencia, se traduciría en la disminución de cargas de trabajo a los órganos jurisdiccionales, al evitar que los particulares o las propias autoridades recurran constantemente a los juicios de garantías para impugnar el contenido de actos jurídicos contrarios a la interpretación de los Tribunales Federales...”²²

El Legislador no siempre prevé todas las situaciones o efectos, por lo que, con la jurisprudencia se llega a colmar la laguna o el alcance de una disposición y para respetar el principio de seguridad jurídica, la autoridad fiscal debe observarla, toda vez que:

“... Dado que el legislador no puede poner orden rápidamente, y con ello eliminar las situaciones peligrosas y casi caóticas, lo cual es indispensable para la vida jurídica, la

²² Suprema Corte de Justicia de la Nación. La jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de Leyes, su obligatoriedad para las autoridades administrativas, IJJ-UNAM, México, 2005, pp. 120, 124.

jurisprudencia debe intervenir como pionero y en forma constructiva salvar la seguridad de la integración y funcionamiento del nuevo orden jurídico.”²³

La autoridad administrativa no se encuentra obligada a aplicar la jurisprudencia dictada por el Poder Judicial Federal para fundar y motivar sus actos.

Lo anterior ha sido establecido en el criterio siguiente:

“Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XV, Mayo de 2002

Tesis: 2a./J. 38/2002

Página: 175

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.

La obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar sus actos consiste en citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como en expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables y no, en citar también la jurisprudencia respectiva, esto es, la obligación de fundar los actos en la ley, no implica hacerlo en la forma en que haya sido interpretada

²³ Frisch Philipp, Walter. *Metodología jurídica en la jurisprudencia y legislación*, Edit.

Porrúa, S.A., México, 1992, p. 69.

por los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación, dado que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, por lo que resulta erróneo sostener que los actos de las autoridades administrativas sean violatorios del artículo 16 constitucional por no apoyarse en la jurisprudencia que declare la inconstitucionalidad de una ley, habida cuenta que por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, los preceptos 192 y 193 de la Ley de Amparo, establecen con precisión que la jurisprudencia obliga solamente a los órganos jurisdiccionales.”²⁴

En ese sentido, debe hacerse extensiva la obligatoriedad de la jurisprudencia a las autoridades administrativas e imponerle una medida de apremio cuando se haga de su conocimiento la aplicabilidad de la jurisprudencia y su conducta sea contumaz.

Es necesario que la autoridad fiscal se encuentre obligada a acatar la jurisprudencia, con lo cual habría una efectiva impartición de justicia pronta y expedita a cargo de la autoridad fiscal, puesto que dicho principio no es de acatamiento obligatorio para los juzgadores, sino que también debe ser observable

²⁴ “Ius 2005, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas”, Op. cit.

por la autoridad fiscal, ya que tal principio debe ser respetado por la autoridad llámese judicial o administrativa.

Aunado a lo anterior, la autoridad administrativa se encuentra obligada a acatar el principio de legalidad, en el sentido de que dicho principio abarca la aplicación de la jurisprudencia al caso concreto, puesto que tal principio no sólo se limita a indicar la disposición aplicable al caso concreto y mencionar los razonamientos por los cuales se aplica tal criterio, también la autoridad debe estar obligada a acatar la jurisprudencia aplicable al caso concreto, para así respetarlo.

Es menester indicar que el procedimiento de elaboración de la jurisprudencia es distinto al de la ley, puesto que esta última es emitida por el poder legislativo y la jurisprudencia es emitida por el poder judicial federal o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siendo su finalidad de señalar el alcance, reiterar el contenido o llenar una laguna de un precepto legal.

Cuando la autoridad no aplica la jurisprudencia al caso concreto bajo el argumento de no estar obligada a acatarla, transgrede la legalidad que debe imperar en todo acto de autoridad, restituyéndose la legalidad a través de la sentencia emitida por la autoridad competente en la que ordene a la autoridad a aplicarla en determinada forma.

4.3.1. Fundamento legal.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala que, la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación será obligatoria, la Ley de Amparo, el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 y la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establecen de manera enunciativa los órganos obligados a acatarla, sin que, dentro de esos órganos citados se encuentre la administración pública (incluyéndose la autoridad fiscal federal competente para resolver consultas y solicitudes de autorización).

No existe en la legislación ordenamiento que contenga expresamente la obligación a cargo de la autoridad administrativa, en específico, de la autoridad fiscal federal, de aplicar la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación al momento de emitir la resolución recaída a la consulta o solicitud de autorización, ya que en el caso de que la norma sea ambigua u oscura, la jurisprudencia subsana tales supuestos, determina su alcance y reitera su aplicabilidad, puesto que:

“... Si el derecho debe ser considerado como algo vivo, fluyente, flexible, o sea, que no se cristaliza y no se separa de la auténtica vida jurídica, entonces deberá aceptarse que la

jurisprudencia constituye aquel medio por el cual se evita que se cave una profunda fosa entre ese derecho y la ley...”²⁵

“La esfera de obligatoriedad de nuestra jurisprudencia está constituida, prácticamente, por autoridades jurisdiccionales, quedando fuera de dicha esfera las autoridades administrativas y legislativas. Podría ampliarse la ampliación de esta esfera de obligatoriedad a cualquier autoridad, para darle a la jurisprudencia significado más radical; de esta manera quedarían sujetos a ella los Congresos y los órganos de la Administración Pública, los cuales se verían obligados a actuar en el sentido que exija la jurisprudencia en el momento de dictar sus leyes y actos respectivamente.”²⁶

Es necesario que la norma legal emitida por el poder legislativo se establezca de manera expresa la obligatoriedad de la autoridad administrativa –incluyéndose la autoridad fiscal federal- de acatar la jurisprudencia al momento de emitir su resolución definitiva recaída a una consulta o solicitud de autorización, emitida por el Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, toda vez que algunos tribunales colegiados de circuito de la misma materia establecen jurisprudencias contradictorias, con lo cual, el problema seguiría.

²⁵ Spota, Alberto G. *El juez, el abogado y la formación del derecho a través de la jurisprudencia*, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1963, p. 34.

²⁶ González Cosío, Arturo. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, S.A., 4 ed., México, 1994, p. 288.

La autoridad fiscal al momento de emitir resolución definitiva recaída a la consulta o solicitud de autorización, y en estricta observancia al principio de legalidad, debe acatar la jurisprudencia existente en ese momento y no la existente al momento de haberse efectuado el hecho generador, cuando ésta haya sido superada o modificada, puesto que:

“... en opinión de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia, la obligatoriedad de su jurisprudencia existe al momento de aplicarse ésta al resolver los casos concretos y no a la interpretación existente en la época de la realización de los hechos de estas controversias, cuando ésta ya ha sido superada o modificada.

...

... la Primera Sala de nuestro máximo tribunal, nos expone que no puede darse aplicación retroactiva de la ley al variar la jurisprudencia ya que ésta tan sólo fija el alcance y contenido del texto legal preexistente...”²⁷

En ese sentido, la autoridad administrativa para respetar el principio de legalidad también debe acatar la jurisprudencia emitida por el Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Sala Superior y de sus Secciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuando está última sea acorde con la de la Suprema Corte, puesto que el acto de autoridad para estar debidamente fundado y motivado debe apegarse al principio de legalidad y no

²⁷ Zertuche García, Héctor Gerardo. Op. cit., pp. 205, 209.

solamente limitarse a la aplicación de las disposiciones legales, sino también a su interpretación, alcance o confirmación.

No se hace mención a la jurisprudencia emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito puesto que en algunas ocasiones sostienen tesis contradictorias, con lo cual se crearía confusión en la autoridad fiscal obligada a acatarla.

El artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria –analizado en el punto 2.2.2.3.- establece los supuestos en que, el Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios generados en el ejercicio de las facultades de sus servidores públicos adscritos a sus unidades. Además, contempla los supuestos en que procede indemnizar al particular y los supuestos cuando no se considera falta grave.

La autoridad fiscal federal como parte integrante de la administración pública federal, debe someterse al principio de legalidad (punto 4.2.2.), es decir, debe acatar todas las disposiciones legales emitidas por el poder legislativo, ejecutivo y judicial al momento de emitir su resolución definitiva recaída a la consulta o solicitud de autorización en materia fiscal efectuada por el promovente, para no lesionar sus derechos, puesto que:

“... La participación en alguna manera del administrado en el procedimiento de elaboración de los actos administrativos para vigilar que con ellos no se lesionen sus derechos...”

...evitar que la Administración dicte un acto que si ofende los derechos particulares provocaría la necesidad de impugnarlo, de recurrirlo...”²⁸

En ese sentido, la autoridad fiscal se encuentra obligada a acatar lo dispuesto en la Norma Suprema y en las demás disposiciones legales, a efecto de respetar el principio de legalidad, aunado a que un fin primordial de la autoridad fiscal federal es servir al contribuyente sin dejar de ser autoridad, puesto que:

“...la Ley Fundamental de Bonn recuerda el sometimiento de la Administración a la Ley y al Derecho, y en segundo lugar porque la doctrina parte igualmente de idéntica concepción..”²⁹

“Corresponde a la administración pública llevar a cabo, concreta, continua y espontáneamente, la ejecución de las leyes administrativas que encierran los fines de interés general y que se traducen en *mandar como autoridad y servir como administrador...*”³⁰

Es necesario recordar que, a pesar de la complejidad de la ley, la autoridad fiscal al resolver las consultas y autorizaciones debe respetar el principio de legalidad, para evitar una aplicación inadecuada del ordenamiento legal, es decir:

²⁸ Nava Negrete, Alfonso. *Derecho procesal administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., México, 1959, 47.

²⁹ Martínez Lafuente, Antonio. Op. cit., p. 17.

³⁰ Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo primer curso*, Edit. Porrúa, S.A., 16 ed., México, 1994, p. 82.

“... El funcionario y empleado público tienen como punto de partida y límite de su actividad, el circunscribirse a la ley que determina su competencia. Todo acto administrativo debe emanar del cumplimiento de una ley...

La Administración pública es compleja y consta de un personal administrativo numeroso, no siempre idóneo o técnicamente preparado. Incontables son los casos de agentes del poder público que ignoran la ley, la aplican mal o intencionalmente. En ocasiones falta una ley administrativa adecuada, o es de difícil interpretación o su sentido se desvía con frecuencia...

...

... Un Estado –decía Aristóteles– es gobernado mejor por un hombre bueno, que por una buena ley...”³¹

Se considera necesario la reforma a la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en el sentido de que en un artículo se regule de manera específica el acatamiento obligatorio de la jurisprudencia emitida por el Pleno o las Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Sala Superior o de sus Secciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, salvo que está contravenga a la de la Suprema Corte de Justicia.

³¹ Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo segundo curso*, Edit. Porrúa, S.A., 16 ed., México, 1995, pp. 723, 725, 726.

En el caso de adicionar la Ley del Servicio de Administración Tributaria con un numeral relativo a la obligatoriedad de la jurisprudencia, dicho numeral debe ser general, impersonal y abstracto.

Los artículos 60, 61 y 62 de la Constitución de Francia de 1958 establecen lo siguiente:

Artículo 60.

“El Consejo Constitucional velará por la regularidad de las operaciones de referéndum y proclamará sus resultados.”

Artículo 61.

“Las leyes orgánicas antes de su promulgación, y los reglamentos de las asambleas parlamentarias, antes de su aplicación, deberán ser sometidas al Consejo Constitucional, el cual se pronunciará sobre su conformidad con la Constitución.

Con el mismo fin, podrán presentarse las leyes al Consejo Constitucional antes de su promulgación por el Presidente de la República, el Primer Ministro, el Presidente de la Asamblea Nacional, el Presidente del Senado o 60 diputados o 60 senadores.

En los casos previstos en los dos apartados anteriores el Consejo Constitucional se pronunciará en el plazo de un mes. No obstante a petición del Gobierno, y si existe vigencia, este plazo podrá reducirse a 8 días.

En estos mismos casos, la remisión al Consejo Constitucional suspenderá el plazo de la promulgación.”

Artículo 62.

“No podrá ser promulgada ni entrar en vigor una disposición declarada inconstitucional.

Las decisiones del Consejo Constitucional no son susceptibles de recurso. Se imponen a los poderes públicos y a todas las autoridades administrativas y jurisdiccionales.”³²

De la anterior transcripción se desprende que:

- El Consejo Constitucional vigilará la regularidad de las operaciones de voto y proclamará sus resultados –artículo 60-.
- El Consejo Constitucional antes de la publicación de las leyes, de las leyes orgánicas y de la aplicación de los reglamentos de las asambleas parlamentarias, expresará si son emitidas conforme a la Constitución de aquél país –primer y segundo párrafos del artículo 61-.
- Autoridades son competentes para presentar las leyes al Consejo Constitucional y el plazo que tiene éste para resolver el tema objeto de estudio –tercer y cuarto párrafos del numeral 61-.
- Al remitirse una ley o reglamento al Consejo Constitucional, el plazo para su publicación se suspenderá –último párrafo del artículo 61-.

³² *Constitución de Francia*, traducida por la Dirección de Prensa, Información y Comunicación del Ministerio de Asuntos Exteriores y del Departamento de Asuntos Europeos de la Asamblea Nacional, Francia, 1996, p. 37.

- No se publicará ni entrará en vigor ninguna ley declarada inconstitucional por el Consejo Constitucional –primer párrafo del artículo 62-.
- Las decisiones del Consejo Constitucional no son recurribles y su acatamiento es obligatorio para todos los poderes públicos, para todas las autoridades administrativas y judiciales –segundo párrafo del artículo 62-.

El Consejo Constitucional de Francia, es el órgano encargado de publicar y declarar la vigencia de las leyes, siempre que no sean inconstitucionales y todos los poderes públicos, las autoridades administrativas y judiciales se encuentran obligadas a acatar lo resuelto por dicho órgano respecto de la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las leyes.

El texto francés establece lo siguiente:

Articles 60, 61, 62 de la Constitution de la cinquième République française:

“Article 60. Le Conseil Constitutionnel veille à la régularité des opérations de référendum prévues aux articles 11 et 89 et au titre XV. Il en proclame les résultats.”

“Article 61. Les [lois organiques](#), avant leur promulgation, et les règlements des assemblées parlementaires, avant leur mise en application, doivent être soumis au Conseil Constitutionnel qui se prononce sur leur conformité à la Constitution.

Aux mêmes fins, les lois peuvent être déférées au [Conseil Constitutionnel](#), avant leur promulgation, par le Président de la République, le Premier Ministre, le Président de l'Assemblée Nationale, le Président du Sénat ou soixante députés ou soixante sénateurs.

Dans les cas prévus aux deux alinéas précédents, le Conseil Constitutionnel doit statuer dans le délai d'un mois. Toutefois, à la demande du [Gouvernement](#), s'il y a urgence, ce délai est ramené à huit jours.

Dans ces mêmes cas, la saisine du Conseil Constitutionnel suspend le délai de promulgation.”

“Article 62. Une disposition déclarée inconstitutionnelle ne peut être promulguée ni mise en application.

Les décisions du [Conseil Constitutionnel](#) ne sont susceptibles d'aucun recours. Elles s'imposent aux pouvoirs publics et à toutes les autorités administratives et juridictionnelles.”³³

³³ http://fr.wikipedia.org/wiki/Constitution_du_4_octobre_1958, Portail du droit français “Articles de la Constitution du 4 octobre 1958, 6 de agosto de 2007, 23:20 Hrs.

Es importante señalar que:

“El Consejo Constitucional no ha cesado nunca de profundizar su control invocando no sólo los [los principios fundamentales reconocidos por las leyes de la República] y refiriéndose a los principios proclamados en la Declaración de 1789 o en el Preámbulo de 1946, sino también [extrayendo] principios generales que no se encuentran expresamente enunciados.

...

... el Consejo frente a normas legislativas cuya imprecisión puede hacer creer que darán lugar a una interpretación abusiva o excesiva por parte del ejecutivo, ha articulado la técnica de la [declaración de conformidad bajo reserva], es decir, que fija las condiciones de aplicación y de interpretación que permiten considerar la ley conforme a la Constitución.

... La amplitud de su jurisprudencia y la precisión de los principios que ha enunciado y aplicado, constituyen en lo sucesivo una [Biblia] que el ejecutivo y Parlamento deben respetar so pena de arriesgarse a la censura del juez...”³⁴

El Consejo Constitucional de Francia, para declarar la inconstitucionalidad de una disposición, verifica que la misma no transgreda:

1. Las garantías reconocidas por las leyes,
2. Los principios proclamados en la Declaración de 1789 o en el Preámbulo de 1946 o

³⁴ Yves Mény. *El sistema político francés*, Barata Jean y Fabián Pereyra traductores, Instituto Internacional de Administración Pública, 3 ed., Paris, 1998. pp. 147-148.

3. Los principios generales que no se encuentran expresamente enunciados.

El Consejo Constitucional cuando considera que una disposición legislativa puede ser interpretada de manera excesiva por el ejecutivo, establece su interpretación mediante jurisprudencia, con lo cual, la ley es emitida conforme a la Constitución.

El Parlamento y el Ejecutivo se encuentran obligados a acatar la jurisprudencia emitida por el Consejo Constitucional, en caso contrario, se encuentran sujetos a lo resuelto por un juez.

En México, los órganos encargados de declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad de las disposiciones son los juzgados de distrito, tribunales colegiados de circuito y la Suprema Corte de Justicia de la Nación y solamente dicha declaratoria protege al promovente del juicio de amparo –tal circunstancia obedece al principio de que la sentencia de amparo sólo protege al promovente, sin que se haga una declaración general de la ley que la motivare, principio contemplado en el artículo 107, fracción III de la Constitución Federal-.

En México, cuando una jurisprudencia declara la inconstitucionalidad o reconoce la constitucionalidad de una ley o reglamento, produce sus efectos cuando es acatada por el Poder Judicial Federal o tribunales administrativos federal o local,

pero no existe ordenamiento legal que obligue a la autoridad fiscal al momento de resolver la consulta o solicitud de autorización a acatarla.

En Francia, cuando una disposición es declarada inconstitucional no es aplicable y dicha resolución deben acatarla los poderes públicos y la administración pública, o cuando por jurisprudencia se establecen los lineamientos para aplicarla, no son observados por tales autoridades, estarán a lo que resuelva el juez.

En México, debe existir un ordenamiento emanado del poder legislativo que obligue de manera expresa a la administración pública –incluyéndose a la autoridad fiscal competente para resolver consultas y solicitudes de autorización- a acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al momento de emitir su resolución definitiva.

Con lo anterior se busca que:

1. El principio de legalidad respecto de la aplicación de la jurisprudencia sea observado por todas las autoridades administrativas, puesto que no existe una norma constitucional que exima de tal cumplimiento a la autoridad fiscal.
2. Principio de seguridad jurídica en el entendido de que la interpretación o confirmación de la norma a través de la jurisprudencia sea obligatoria para la autoridad administrativa.

3. La carga de trabajo de los tribunales administrativos federales y del Poder Judicial de la Federación sea disminuida, ya que, el promovente no tendría que acudir ante esas instancias para obligar a la autoridad fiscal a acatar la jurisprudencia.

Con lo anterior, se lograría no distraer la atención de la autoridad resolutora sobre temas ya resueltos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y lograr que otros asuntos fueran resueltos en un plazo menor y con un estudio más consciente.

4. Que todas las personas tengan acceso a la justicia de manera pronta, por que en algunas ocasiones no se materializa la justicia, por cuestiones atribuibles al juzgador o al abogado del promovente.

Otra posición relevante sería, que una vez declarada la inconstitucionalidad de una disposición surta sus efectos generales, por las consideraciones expuestas en los numerales que anteceden.

4.3.2. En cumplimiento al fallo dictado en el amparo indirecto.

La resolución que pone fin al juicio de amparo indirecto puede ser favorable, parcialmente favorable o desfavorable al promovente. Solamente se hará mención a la sentencia que otorgue el amparo y protección de la Justicia de la Unión de manera llana, así como de la sentencia que otorgue el amparo para determinados efectos.

Para Alfonso Noriega Cantú:

“El amparo es un sistema de defensa de la Constitución y de las garantías individuales de tipo jurisdiccional, por vía de acción, que se tramita en forma de juicio ante el Poder Judicial Federal y que tiene como materia las leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales, o impliquen una invasión de la soberanía de la Federación en los Estados y viceversa y que tiene como efectos la nulidad del acto reclamado y la reposición del quejoso en el goce de la garantía violada, con efectos retroactivos al momento de la violación.”³⁵

El amparo es un juicio o proceso iniciado por cualquier persona ante el juzgado de distrito o tribunal colegiado de circuito competente, contra un acto de autoridad definitivo o ley que afecta sus derechos reconocidos por la Constitución Federal.

En el caso de que la autoridad competente para conocer y resolver el juicio de amparo considere que, el acto de autoridad transgrede los derechos del quejoso,

³⁵ Citado por Gudiño Pelayo, José de Jesús. *Introducción al amparo mexicano*, Grupo Noriega Editores, 2 ed., México, 1999, p. 26.

otorgará el amparo y protección de la Justicia de la Unión de manera lisa o para determinados efectos.

Cuando el juzgado de distrito considere que, de constancias se desprende que el acto impugnado no fue emitido conforme a las disposiciones legales o se dejaron de observar debidamente las disposiciones legales –incluyéndose la jurisprudencia-, resolverá en definitiva la cuestión planteada y ordenará la restitución o hacer efectiva la garantía transgredida.

En el caso de que el juzgado de distrito considere que la ley objeto del juicio de amparo indirecto transgrede garantías individuales al igual que el acto donde se aplicó por primera vez la disposición, resolverá en definitiva la cuestión planteada y ordenará la no aplicación de la ley en la esfera del quejoso y que, esa ley tampoco se aplique en el acto reclamado.

En ese sentido:

“... el efecto del amparo sería obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir por su parte, lo que la misma garantía exija...”

36

El efecto del amparo también tiene por objeto:

1. Restituir en el pleno goce de la garantía violada, ordenando a la autoridad a respetar la garantía,
2. Obligar a la autoridad a cumplir con lo establecido en la garantía transgredida.

Es decir:

“... cuando el acto reclamado sea de carácter positivo... la sentencia de amparo, por medio de la cual se concede al quejoso la protección de la Justicia Federal, tiene por objeto restituir a éste el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación... consistirá en obligar a la autoridad responsable a respetar la garantía amenazada...”

Cuando la contravención ya está consumada, el efecto de la sentencia que concede el amparo al quejoso estriba en obligar a la autoridad responsable a hacer efectiva en su favor la garantía violada...

³⁶ Arellano García, Carlos. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 7 ed., México, 2001, p. 809.

... el acto reclamado sea de carácter negativo, el objeto de la sentencia que concede el amparo consistirá, en último análisis, en obligar a la autoridad responsable a que cumpla con lo determinado por la garantía de que se trate...”³⁷

El juez de distrito resuelve solamente sobre las transgresiones a las garantías individuales consagradas en la Constitución Federal, hechas por la autoridad responsable al emitir el acto reclamado, ya que:

“... El principio que obliga a los jueces de amparo a resolver únicamente sobre los puntos que versen sobre la constitucionalidad o anticonstitucionalidad de los actos reclamados y no sobre cuestiones que sean competencia de las autoridades comunes.

Este principio sostiene que “jurídicamente la acción de amparo no es un derecho de acción procesal ordinaria civil, penal o administrativa... sino que es puramente constitucional, nace directamente de la Constitución; va dirigida a controlar el acto de la autoridad... no tutela los intereses que en el acto jurisdiccional ordinario se han dejado a los tribunales comunes, sino que va dirigida a hacer respetar la propia Constitución cuando la autoridad ha rebasado sus límites...”³⁸

³⁷ Burgoa Orihuela, Ignacio. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 32 ed., México, 1992, pp. 525, 526.

³⁸ Góngora Pimentel, Genaro. *Introducción al juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 8 ed., 2001, México, p. 521.

Cuando el quejoso argumente que, la autoridad responsable emitió el acto impugnado en contravención a una jurisprudencia pronunciada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el juzgado de distrito en observancia a la misma – artículo 192 de la Ley de Amparo- y a lo argumentado, concederá el amparo y protección de la Justicia de la Unión para el efecto de que la autoridad responsable la acate y la aplique.

La jurisprudencia es obligatoria para todos los tribunales, por lo que, esta por encima de criterios en desuso o incluso del propio juzgador, siempre que la norma no haya sufrido modificaciones. Aunado a lo anterior, no contraviene el principio de irretroactividad, puesto que su vigencia inicia a partir de su emisión y publicación, no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción. Sirven de sustento los criterios siguientes:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XII, Diciembre de 2000

Tesis: P./J. 145/2000

Página: 16

JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito, al sentar jurisprudencia, no sólo interpretan la ley y estudian los aspectos que el legislador no precisó, sino que integran a la norma los alcances que, sin estar contemplados claramente en ella, se producen en una determinada situación; sin embargo, esta "conformación o integración judicial" no constituye una norma jurídica de carácter general, aunque en ocasiones llene las

lagunas de ésta, fundándose para ello, no en el arbitrio del Juez, sino en el espíritu de otras disposiciones legales, que estructuran (como unidad) situaciones jurídicas, creando en casos excepcionales normas jurídicas individualizadas, de acuerdo a los principios generales del derecho, de conformidad con lo previsto en el último párrafo del artículo 14 constitucional; tal y como se reconoce en el artículo 94, párrafo sexto, de la Constitución Federal, así como en los numerales 192 y 197 de la Ley de Amparo, en los que se contempla a la interpretación de las normas como materia de la jurisprudencia. Ahora bien, tomando en consideración que la jurisprudencia es la interpretación que los referidos tribunales hacen de la ley, y que aquélla no constituye una norma jurídica nueva equiparable a la ley, ya que no cumple con las características de generalidad, obligatoriedad y abstracción, es inconcuso que al aplicarse, no viola el principio de irretroactividad, consagrado en el artículo 14 constitucional.

Contradicción de tesis 5/97. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito. 10 de octubre de 2000.

“Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XI, Marzo de 2000

Tesis: IV.1o.P.C.9 K

Página: 1002

JURISPRUDENCIA. CASO EN QUE SU APLICACIÓN ESTÁ SUJETA AL PRINCIPIO DE NO RETROACTIVIDAD.

La jurisprudencia puede ser de distintos tipos: confirmatoria, o sea, aquella que simplemente corrobora el sentido claro y preciso de una ley; interpretativa, cuando determina el alcance de una norma legal definiendo su contenido; y supletoria, la que llena una laguna de la ley, por no haber previsto el legislador todas las hipótesis que pudieran presentarse sobre un problema jurídico determinado, caso en el que, ante el vacío de la ley, la jurisprudencia viene a constituir una verdadera fuente formal del derecho, al integrar al orden jurídico una norma general, abstracta, impersonal y obligatoria. Esta jurisprudencia supletoria tiene su fundamento en el artículo 14 constitucional, que establece que en los juicios del orden civil la

sentencia debe ser conforme a la letra o interpretación de la ley, y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho; así como en el artículo 18 del Código Civil Federal, que prescribe que el silencio, oscuridad o insuficiencia de la ley, no autoriza a los Jueces o tribunales para dejar de resolver una controversia. Así, el Juez o tribunal que a falta de una ley aplicable resuelve conforme a los principios generales del derecho, excede la función de mera interpretación, pues crea nuevas normas jurídicas y de esa forma los casos no previstos por las leyes son resueltos por la jurisprudencia, que adquiere obligatoriedad para ser aplicada por los tribunales. Ahora bien, en esa hipótesis la aplicación de la jurisprudencia está sujeta al principio de no retroactividad consignado en el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Federal, porque, al igual que la ley, su ámbito temporal de validez se inicia en el momento de su emisión y publicación, que es cuando queda integrada al orden jurídico que antes de la labor jurisprudencial era incompleto, por lo que no puede regir hacia el pasado sin contrariar la garantía de seguridad jurídica que consigna el referido precepto constitucional.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y CIVIL DEL CUARTO CIRCUITO.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, diciembre de 2000, página 16, tesis por contradicción P./J. 145/2000, con el rubro: "JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY."

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

II, Octubre de 1995

Tesis: X.2o.2 K

Página: 568

JURISPRUDENCIA, OBLIGACIÓN DE APLICAR LA ACTUAL.

La circunstancia de que un asunto idéntico al planteado se haya resuelto en un sentido determinado, no obliga al juzgador a sostener o reiterar el criterio en que se apoyó cuando

éste ya ha sido superado, pues la obligatoriedad de la jurisprudencia es tan imperativa que sujeta a todos los tribunales del país a su debido acatamiento, por encima de criterios en desuso o incluso del propio, siempre que la norma que se interpreta, no haya sufrido modificaciones.

Tesis aislada

Materia(s): Común

Sexta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tercera Parte, CXXIX

Tesis:

Página: 28

JURISPRUDENCIA, CONCEPTO Y OBLIGATORIEDAD DE LA.

No se puede equiparar la jurisprudencia con el "uso", "costumbre" o "práctica en contrario" de que habla el artículo 10 del Código Civil del Distrito y Territorios Federales, en virtud de que la jurisprudencia de la Suprema Corte no se origina ni se funda en ellos, sino que emerge de la fuente viva que implica el análisis reiterado de las disposiciones legales vigentes; en función de su aplicación a los casos concretos sometidos a la consideración de este Alto Tribunal, conforme a su competencia; y precisamente porque la jurisprudencia es fuente de derecho, de ahí dimana su obligatoriedad en los términos del artículo 193 bis de la Ley de Amparo.”³⁹

Al haberse demostrado que, el acto reclamado transgrede las garantías individuales, el juzgado de distrito concederá al quejoso el amparo y protección de la Justicia de la Unión para el efecto de que se restituya la garantía transgredida.

³⁹ “Ius 2005, Junio 1917- Junio 2005, Jurisprudencia y Tesis Aisladas”, Op. cit.

En el caso de que el quejoso argumente y demuestre que: la ley y el acto, por el cual se resuelve la consulta o solicitud de autorización, reclamados transgreden sus garantías individuales; la ley se aplicó por primera vez en su contra, y así lo considere el juzgado de distrito, éste resolverá en el sentido de determinar que la ley transgrede las garantías individuales del quejoso, por lo que es procedente otorgar el amparo y protección de la Justicia de la Unión para el efecto de que, la ley no se aplique en su esfera jurídica.

A través de la sentencia se interpreta la ley o se subsanan las omisiones legislativas, puesto que:

“... El carácter absoluto de la fórmula de las sentencias no debe ser comprendido como excluyente de la fuerza del juez para contribuir a la determinación de la competencia: no solamente interpretando las disposiciones legislativas (y sobre todo interpretando las disposiciones legislativas que han promulgado el principio de la separación de las autoridades administrativas y judiciales), pero también colmando las lagunas de la legislación.”⁴⁰

El juez de distrito al emitir su sentencia, ordenará a la autoridad responsable –en este caso es la autoridad fiscal- a emitir su resolución en determinado sentido,

⁴⁰ Martínez Rosaslanda, Sergio, “El fundamento constitucional de la jurisdicción administrativa”, en la revista del *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, t. III, Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 2001, p. 73.

en el cual se establezca la obligación de acatar el contenido de la jurisprudencia invocada o a emitir una resolución.

En el supuesto de que el juez de distrito ordene el acatamiento de una jurisprudencia, la razón obedece a que tal jurisprudencia es aplicable a casos iguales, por derivar de l mismo supuesto jurídico, ya que:

“... la jurisprudencia sólo debe ser aplicable a casos iguales, entendiendo esto, en cuanto al supuesto jurídico controvertido...”⁴¹

El promovente de la consulta o solicitud de autorización no estaría obligada a interponer el juicio de amparo en contra de la negativa de la autoridad fiscal de acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, si existiera una disposición emitida por el poder legislativo en el que ordene expresamente su acatamiento.

Lo que se necesita es un ordenamiento legal emitido por el poder legislativo que ordene a la autoridad fiscal competente a resolver la consulta o solicitud de autorización conforme a los establecido en una jurisprudencia.

⁴¹ Zertuche García, Héctor Gerardo. Op, cit., 255.

4.3.3. En cumplimiento al fallo dictado en el juicio contencioso administrativo.

El planteamiento efectuado en el juicio contencioso administrativo no se limita a determinar la legalidad o no de la resolución impugnada, sino también a reconocer un derecho del promovente no respetado por la autoridad emisora de la resolución, puesto que:

“La litis no se circunscribe a constatar la legalidad o no del acto impugnado y por ende a declarar la nulidad o confirmar su validez sino que en este contexto los poderes del juzgador van mucho más allá de la mera posibilidad de declarar la nulidad del acto.”⁴²

La autoridad competente para conocer del juicio contencioso administrativo federal, no solamente verifica la legalidad de la resolución impugnada, sino también determina la existencia o reconocimiento de un derecho y en su caso, señalará sus consecuencias.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece que, la autoridad fiscalizadora solamente estará obligada a observar la resolución recaída a la consulta en materia fiscal cuando:

- La consulta comprenda los antecedentes necesarios para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto –fracción I-.

⁴² Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Ediciones Contables Fiscales y Administrativas, S.A., 4 ed., Op. cit., p. 428.

- Los antecedentes contenidos en la resolución de la consulta no se hubieran modificado con posterioridad a la presentación de la misma – fracción II-.
- La consulta se haya formulado antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto del hecho materia de la misma – fracción III-.
- Los términos de la resolución recaída a la consulta coincidan con la realidad, datos consultados o hasta que no se modifique la disposición aplicable –segundo párrafo-.

En el caso de no actualizarse algún supuesto de los contenidos en las fracciones I, II, III o segundo párrafo del artículo 34 del Código Fiscal referido, la autoridad fiscalizadora no estará obligada a respetar la resolución recaída a la consulta.

El tercer párrafo del artículo 34 del Código referido señala que, las resoluciones recaídas a las consultas no serán obligatorias para el promovente, y solamente la podrán impugnar a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables cuando la autoridad la aplique al emitir su resolución definitiva.

Cuando la resolución recaída a la consulta, no sea favorable al promovente o no se actualice algunos de los supuestos contemplados en las fracciones I, II, III o segundo párrafo del artículo 34 citado, solamente podrá ser impugnada a través de los medios de defensa ordinarios, cuando la autoridad la aplique al emitir su resolución definitiva.

Con lo anterior se evita que la justicia sea pronta y expedita, puesto que el hecho de que la resolución recaída a la consulta no sea conforme a la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de la Nación, no permite al promovente aplicar la interpretación de una disposición hecha por esa H. Autoridad, hasta en tanto el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así lo ordene.

Cuando el promovente haga valer alguna jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en observancia a la misma, ordenará a la demanda a acatarla.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, apreciará todos las actuaciones del expediente que lo lleven a resolver la cuestión planteada y emitirá su sentencia en la que determine la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada y, en su caso, determinará sus efectos.

Cuando la resolución impugnada en el juicio contencioso administrativo es la resolución definitiva emitida por la autoridad en la que aplicó una respuesta recaída a una consulta, contraria al interés del promovente, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al emitir la sentencia, no debe dejar a consideración de la autoridad demandada la emisión de un nuevo acto, sino que debe reconocer el derecho del promovente y obligar a la autoridad a reconocerlo.

El actor solicitará al Tribunal Federal que: declare la nulidad de la resolución impugnada; la autoridad demandada confirme el criterio o autorice lo solicitado y le reconozca un derecho o le sea permitido ejercer un derecho puesto que:

“El demandante que acudió al proceso administrativo en demanda de que se le reconociera un hecho subjetivo que antes desconoció la administración, si la sentencia fuere favorable, obtendrá el reconocimiento de aquel derecho (v. gr., a una exención tributaria). La sentencia reconocerá el derecho subjetivo, cuyo nacimiento deriva de la sentencia.

Tanto en uno como en otro supuestos (nacimiento o restablecimiento de la situación jurídica individualizada), en los ordenamientos mexicanos la sentencia se limitará a declarar los términos en que debe adoptarse por la administración el acto necesario para la efectividad del derecho...”⁴³

⁴³ González Pérez, Jesús. *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Edit. Porrúa, 2 ed., México, 1997, pp. 337-338.

La pretensión del promovente se ve satisfecha hasta el momento en que la autoridad fiscal emite resolución en cumplimiento de la ejecutoria dictada en la que confirme su criterio, sin mayor trámite, puesto que:

“Las pretensiones del demandante se ven saciadas sólo si se emite resolución no sólo declarativa, como acontece en el de mera anulación, sino condenatoria respecto a la autoridad a que cumpla con la prestación de determinados servicios o a desarrollar cierta conducta en beneficio del demandante.”⁴⁴

Cuando se compruebe ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la ilegalidad de la resolución impugnada en la que se aplicó una resolución recaída a una consulta no favorable al promovente, de conformidad con el artículo 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dicho Tribunal podrá:

- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, precisando con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla –fracción III-.
- Declarar la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución y también podrá indicar los términos conforme a los cuales deberá dictar su resolución la autoridad administrativa –fracción IV-.

⁴⁴ Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Ediciones Contables Fiscales y Administrativas, S.A., 4 ed., Op. cit., p. 428.

Cuando en la sentencia se modifique la resolución impugnada respecto a la cuantía, el Tribunal citado, precisará el monto, su alcance y los lineamientos para su cumplimiento -fracción IV, segundo párrafo-.

- Declarar la nulidad de la resolución impugnada y –fracción V-:
 - Reconocer el derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.-inciso a)-
 - Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos transgredidos – inciso b)-.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, apreciará todos las actuaciones del expediente al momento de resolver la cuestión planteada y emitirá su sentencia en la que determine la legalidad o ilegalidad de la resolución impugnada y señalará la manera en que la autoridad demandada deberá emitir su resolución, en la que ordene reconocer o permitir ejercer un derecho.

La autoridad demandada respetará el principio de legalidad cuando en la sentencia a cumplimentar y en la resolución materia del juicio se haya basado en una respuesta no favorable al promovente de la consulta, sea aplicable una jurisprudencia, puesto que el criterio adoptado en ésta ha sido empleado para resolver una cuestión similar a la planteada ante la autoridad fiscal y contemplada en la hipótesis legal, puesto que:

“... una resolución puede encontrarse fundada en jurisprudencia y que ésta es una cuestión de derecho...”⁴⁵

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de conformidad con los artículos 94, octavo párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 192 de la Ley de Amparo, 263 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005 y 79 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de un precepto, puesto que su competencia sólo se limita a realizar un estudio sobre la legalidad del acto impugnado y declarará la nulidad del acto cuando se funde en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia emitida por la Suprema Corte citada. Es menester señalar que, tal autoridad no hace una declaración general de la inconstitucionalidad de la ley, puesto que todo acto de autoridad debe observar el principio de legalidad, por lo que, la autoridad administrativa se encuentra obligada acatarla cuando así se indique en la sentencia.

Lo anterior fue establecido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sustentar la jurisprudencia siguiente:

“Novena Época

Instancia: Pleno

⁴⁵ Zertuche García, Héctor Gerardo. Op. cit., p. 174.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Agosto de 2002

Tesis: P./J. 38/2002

Página: 5

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO A APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE, AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.

De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no

invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación.

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XIX, Febrero de 2004

Tesis: XVII.1o.P.A.27 A

Página: 1080

JURISPRUDENCIA. LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA ESTÁ OBLIGADA A ACATARLA CUANDO SEA FUNDAMENTO DE UNA RESOLUCIÓN DE LA SALA FISCAL, POR VIRTUD DEL PRINCIPIO DE AUTORIDAD DE COSA JUZGADA.

Es verdad que la autoridad administrativa no se encuentra obligada a aplicar la jurisprudencia que dicten los órganos jurisdiccionales de la Federación para cumplir con la garantía de fundamentación y motivación que todo acto de autoridad debe contener, porque la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, tal como lo ha establecido la Segunda Sala de nuestro Máximo Tribunal al establecer la jurisprudencia 2a./J. 38/2002, de rubro: "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL

CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.", ya que ella es obligatoria únicamente para los tribunales, en términos de lo dispuesto en los artículos 94, octavo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 192 y 193 de la Ley de Amparo. Sin embargo, en los casos en que los actos de las autoridades administrativas sean impugnados y resulten anulados por resolución de un órgano jurisdiccional en la que se aplique o acate cualquier criterio de jurisprudencia, entonces tales autoridades deben cumplir con los lineamientos contenidos en la nueva determinación cuando alcance la calidad de sentencia firme o ejecutoria, porque a ello sí les obliga el principio de autoridad (*imperium*) de la cosa juzgada y en caso de no hacerlo, incurrirán en responsabilidad que es sancionada por las leyes de la materia. Por ello, cuando una Sala Fiscal aplique en una sentencia una jurisprudencia y en ella apoye su determinación, la obligatoriedad de su observancia por las autoridades administrativas dimana del atributo de imperio de que están dotadas o investidas las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, lo que hace exigible su cumplimiento cuando las autoridades de referencia emitan el nuevo acto administrativo.”⁴⁶

⁴⁶ “*Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas*”, Op. cit.

Conclusiones generales

PRIMERA. La consulta en materia fiscal es una especie del derecho de petición, con características propias, establecidas en el Código Fiscal de la Federación y en los demás ordenamientos relacionados con la consulta o autorización.

SEGUNDA. El Código Fiscal de la Federación establece los requisitos que debe contener la consulta o solicitud de autorización.

TERCERA. La consulta debe reunir las formalidades contempladas en las disposiciones fiscales, en caso de faltar alguna formalidad, debe requerirse su cumplimiento, para que el promovente obtenga una respuesta congruente con lo solicitado y la autoridad cuente con todos los elementos para emitirla.

CUARTA. La documentación requerida por la autoridad al promovente debe ser congruente con la petición formulada.

QUINTA. La consulta debe ser real y concreta respecto de las disposiciones fiscales, en caso contrario podrá desecharse, toda vez que el promovente debe acreditar ante la autoridad ubicarse en el supuesto legal materia de la consulta o autorización.

SEXTA. La respuesta recaída a la consulta o solicitud de autorización debe ser congruente con lo planteado y estar debidamente fundada y motivada para que el promovente tenga la certeza que la resolución es emitida conforme al principio de legalidad jurídica.

SÉPTIMA. La respuesta recaída a la consulta o autorización y notificada al interesado vincula a las partes a partir de que empieza a producir sus efectos, toda vez que a partir de que surta sus efectos la notificación, el promovente efectuará los actos acordes con dicha resolución o en su caso inconformarse.

OCTAVA. La interpretación de las disposiciones fiscales consiste en desentrañar el sentido de una norma, para aplicarla debidamente al caso concreto y crear certeza jurídica para el promovente.

NOVENA. La autoridad administrativa –incluyéndose a la fiscal- al resolver la consulta o autorización en algunas ocasiones no acata la jurisprudencia citada por el contribuyente, bajo el argumento de no existir ordenamiento legal que la obligue a acatarla.

DÉCIMA. La autoridad fiscal por disposición legal no se encuentra obligada a acatar la jurisprudencia emitida por el Pleno o Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

DÉCIMA PRIMERA. La falta de acatamiento de la jurisprudencia por parte de la autoridad fiscal trae diversas consecuencias desfavorables para el promovente y demás gobernados, aún y cuando estos últimos no intervengan en la realización de la consulta o autorización.

DÉCIMA SEGUNDA. La autoridad fiscal debe emitir su resolución en acatamiento de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para así respetar el principio de legalidad, al no existir causa alguna que exima a la autoridad para no aplicarla.

DÉCIMA TERCERA. Las disposiciones legales no obligan a la autoridad administrativa a acatar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al momento de resolver la consulta o autorización.

DÉCIMA CUARTA. La autoridad fiscal debe estar obligada por mandato de ley a acatar la jurisprudencia, para lograr un efectivo respeto a la legalidad jurídica e

impartición de justicia pronta y expedita a favor de los gobernados y del promovente de la consulta o autorización.

DÉCIMA QUINTA. La autoridad fiscal administrativa por mandato de ley debe estar obligada a aplicar la jurisprudencia emitida por de la Suprema Corte de Justicia de la Nación o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando la jurisprudencia emitida por dicho Tribunal no sea contraria a la emitida por la Suprema Corte referida.

DÉCIMA SEXTA. La autoridad fiscal solamente aplica la jurisprudencia cuando en una sentencia firme así se le ordene, en caso contrario, no la observa.

Bibliografía general

Arellano García, Carlos. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 7 ed., México, 2001.

Arrijo Vizcaíno, Adolfo. *Derecho fiscal*, Themis, S.A. de C.V., 15 ed. México, 2000.

Austín, John. *Sobre la utilidad del estudio de la jurisprudencia*, Editora Nacional, México, 1974.

Bazdresch, Luis. *Garantías Constitucionales*, Trillas, S.A. de C.V., 5 ed., México, 1998.

Belisario Villegas, Héctor. *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Edit. Astrea, 8 ed., Buenos Aires, 2002.

Bernal Polo, Efraín. *Breviario de Garantías Constitucionales*, Porrúa, S.A., México, 1993.

Bettinger Barrios, Herbert. *Precios de transferencia sus efectos fiscales 2005*, Isef., 14 ed., 2005.

Burgoa Orihuela, Ignacio. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 32 ed., México, 1992.

Burgoa Orihuela, Ignacio. *Garantías individuales*, Porrúa, S.A., 32 ed., México, 2000.

Cárdenas Elizondo, Francisco. *Introducción al estudio del derecho fiscal*, Porrúa, S.A., México, 1992.

Cárdenas Gracia, Jaime, "Artículo 115", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Cárdenas Gracia, Jaime, "Artículo 117", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Cárdenas Gracia, Jaime, "Artículo 118", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XI, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Carpizo, Jorge, "Artículo 124", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Castro V., Juventino. *Garantías y Amparo*, Porrúa, S.A., 8 ed., México, 1994.

Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz, "Artículo 131", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. XII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

De la Garza, Sergio Francisco. *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, S.A., 26 ed., México, 2005.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de derecho tributario*, Editorial Pac, 2 ed., México, 1986.

Fernández Martínez, Refugio de Jesús. *Derecho fiscal*, Mc Graw Hill, México, 1998.

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas. Los Impuestos*, Porrúa, 29 ed., México, 1991.

Frisch Philipp, Walter. *Metodología jurídica en la jurisprudencia y legislación*, Edit. Porrúa, S.A., México, 1992.

Galindo Garfías, Ignacio, "Artículo 31", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. V, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Góngora Pimentel, Genaro. *Introducción al juicio de amparo*, Edit. Porrúa, 8 ed., 2001, México.

González Cosío, Arturo. *El juicio de amparo*, Edit. Porrúa, S.A., 4 ed., México, 1994.

González Pérez, Jesús. *Derecho Procesal Administrativo Mexicano*, Edit. Porrúa, 2 ed., México, 1997.

Gudiño Pelayo, José de Jesús. *Introducción al amparo mexicano*, Grupo Noriega Editores, 2 ed., México, 1999.

Hernández Martínez, María del Pilar, "Artículo 73", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. VIII, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Izquierdo Muciño, Martha E. *Garantías Individuales y Sociales*, Universidad Nacional Autónoma del Estado de México, 2 ed., México, 2000.

Jarach, Dino. *El hecho imponible. Teoría general del derecho tributario sustantivo*. Abeledo-Perrot, 3 ed., Buenos Aires, 2004.

Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Ediciones Contables Fiscales y Administrativas, S.A., 3 ed., México, 1991.

Jiménez González, Antonio. *Lecciones de derecho tributario*, Ediciones Contables Fiscales y Administrativas, S.A., 4 ed., México, 1996.

Latapí Ramírez, Mariano. *Introducción al estudio de las contribuciones*, Academia Mexicana de Investigación Fiscal, A.C.-Mc. Graw Hill, México, 1999.

Latapí Ramírez, Mariano. *Casos prácticos sobre los precios de transferencia 2003*, Isef, México, 2003.

López Portillo, José. *El derecho fiscal, instrumento idóneo para la mejor distribución del ingreso*, Edit. Asociación Nacional de Abogados, México, 1974.

Luqui, Juan Carlos. *Derecho constitucional tributario*, Ediciones Depalma Buenos Aires. 1993.

Magallón Ibarra, Jorge. *La senda de la jurisprudencia romana*, IJ-UNAM, México, 2000.

Margaín Manautou, Emilio. *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, Ed. Porrúa, S.A de C.V., 12 ed., México, 1996.

Margaín Manautou, Emilio. *El recurso administrativo en México*, Ed. Jus México, México, 1985.

Martín, José María y Guillermo F. Rodríguez Usé. *Derecho tributario general*, Ediciones De Palma Buenos Aires, 2 ed., Argentina, 1995.

Martínez Lafuente, Antonio. *Derecho tributario. Estudios sobre la jurisprudencia tributaria*, Civitas, Madrid, 1985.

Montiel y Duarte, Isidro. *Estudio Sobre Garantías Individuales*, Porrúa, S.A., 6 ed., México, 1998.

Moscheti, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1980.

Nava Negrete, Alfonso. *Derecho procesal administrativo*, Edit. Porrúa, S.A., México, 1959.

Noriega, Alfonso. *Lecciones de Amparo*, Edit. Porrúa, S.A. , 2 ed., 1980.

Oswaldo Casás, José. *Derecho y garantías constitucionales del contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*. Ad Hoc, Buenos Aires, 2002.

Ovalle Favela, José, "Artículo 16", *Derechos del pueblo mexicano a través de sus constituciones*, t. III, Edit. Miguel Angel Porrúa, 4 ed., México, 1994.

Pérez de Ayala, José Luis y Eusebio González. *Derecho tributario I*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, España, 1994.

Pérez Fonseca, Alfonso. *Derecho jurisprudencial mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1998.

Pérez Royo, Fernando. *Derecho financiero y tributario. Parte general*. Civitas, 14 ed., España, 2004.

Queralt, Juan Martín, Carmelo, Lozano Serrano, et. al. *Curso de derecho financiero y tributario*, Tecnos, 12 ed., España, 2001.

Reyes Altamirano, Rigoberto. *Elementos básicos de derecho fiscal*, Ed. Universidad de Guadalajara, 2 ed., México, 2001.

Reyes Tayabas, Jorge. *Derecho constitucional aplicado a la especialización en amparo*, Edit. Themis, 2 ed., México, 1993.

Saldaña Magallanes, Alejandro A. *Curso Elemental Sobre Derecho Tributario, Lecciones básicas sobre sus aspectos esenciales*, Ed. Isef, México, 2005.

Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho fiscal mexicano*, Ed. Porrúa, S.A., 3 ed., México, 2003.

Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo primer curso*, Edit. Porrúa, S.A., 16 ed., México, 1994.

Serra Rojas, Andrés. *Derecho administrativo segundo curso*, Edit. Porrúa, S.A., 16 ed., México, 1995.

Soriano García, José Eugenio. *Los fundamentos históricos del derecho administrativo en Francia y Alemania. 35. Temas de derecho público*, Universidad Externado de Colombia. Instituto de Estudios Constitucionales Carlos Restrepo Piedrahita, Colombia, 1994.

Spota, Alberto G. *El juez, el abogado y la formación del derecho a través de la jurisprudencia*, Edit. Depalma, Buenos Aires, 1963.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. *La jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de Leyes, su obligatoriedad para las autoridades administrativas*, IJ-UNAM, México, 2005.

Yves Mény. *El sistema político francés*, Barata Jean y Fabián Pereyra traductores, Instituto Internacional de Administración Pública, 3 ed., Paris, 1998.

Zertuche García, Héctor Gerardo. *La jurisprudencia en el sistema jurídico mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1990.

Diccionarios

Adame Goddard, Jorge, "Jurisprudencia", *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 11 ed., Edit. Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998.

Buteler, Patricio, "Exceso de poder", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. XXII, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1979.

Cabanellas, Guillermo, "Concreto", *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. II, Ed. Heliasta, S.R.L., 21 ed., Buenos Aires, 1989.

Cabanellas, Guillermo, "Consulta", *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. II, 21 ed., Ed. Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, 1989.

Cabanellas, Guillermo, "Real", *Diccionario enciclopédico de derecho usual*, t. VII, 21 ed., Ed. Heliasta, S.R.L., Buenos Aires, 1989.

"Concreto", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XIV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Concreto", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, 22 ed. Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 2001.

"Consulta", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Consulta", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, 22 ed. Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 2001.

"Derecho de petición", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XLIV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Equidad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XX, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Equidad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

"Fondo", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, 22 ed. Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 2001.

"Forma", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. I, 22 ed. Ed. Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 2001.

García Escudero, Piedad, "Derecho de petición", *Diccionario Jurídico Espasa*, Ed. Espasa Calpe, S.A., Madrid, 1993.

Guerrero Lara, Ezequiel, "Jurisprudencia", *Diccionario Jurídico Mexicano I-O*, 11 ed., Edit. Porrúa-UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998.

"Jurisprudencia", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XXVIII, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Jurisprudencia", *Gran Enciclopedia RIALP*, V. XIII, ediciones RIALP, S.A., Madrid, 1973.

"Jurisprudencia", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

"Legal, legalidad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

P. Bertoli, Alberto, "Derecho de petición", *Enciclopedia Jurídica Omeba*, t. VIII, Ed. Driskill, Buenos Aires, 1979.

Pérez Duarte y N, Alicia Elena, "Forma", *Diccionario Jurídico Mexicano*, D-H, Director José Luis Soberanes, 11 ed., Ed. Porrúa, S.A., Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, 1998.

"Proporción, Proporcionalidad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XLVII, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Proporcionalidad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

"Real", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. XLIX, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Real", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

"Seguridad", *Enciclopedia Universal Ilustrada Europeo-Americana*, t. LIV, Espasa-Calpe, S.A., Madrid, 1979.

"Seguridad", *Real academia, Diccionario de la lengua española*, t. II, Ed. Espasa-Calpe, S.A., 22 ed., Madrid, 2001.

Vallina de Velarde, Juan Luis, "Derecho de petición", *Gran Enciclopedia RIALP*, vol. 7, Ediciones RIALP, S.A., Madrid, 1972.

Legislación

Código Fiscal de la Federación, Compilación ejecutiva, Dofiscal editores, 11 ed., México, 2007.

Constitución de Francia, traducida por la Dirección de Prensa, Información y Comunicación del Ministerio de Asuntos Exteriores y del Departamento de Asuntos Europeos de la Asamblea Nacional, Francia, 1996.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Ediciones Luciana, 11 ed., México, 2005.

Ley Aduanera, Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2006.

Ley de Amparo, Ediciones Delma, México, 1993.

Ley del Servicio de Administración Tributaria, Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2006.

Reglamento de la Ley Aduanera, Dofiscal editores, 4 ed., México, diciembre 2006.

Otras fuentes

http://fr.wikipedia.org/wiki/Constitution_du_4_octobre_1958, Portail du droit français
“Articles de la Constitution du 4 octobre 1958, 6 de agosto de 2007, 23:20 Hrs.

“Ius 2006, Junio 1917- Junio 2006, Jurisprudencia y Tesis Aisladas”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, Poder Judicial de la Federación, disco compacto, México.

Martínez Rosaslanda, Sergio, “Análisis crítico y sugerencias de reformas legislativas sobre las figuras de la sentencia, los recursos contenciosos, la facultad de atracción y la jurisprudencia, regulados en el Código Fiscal de la Federación vigente”, en la revista *Autonomía y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación*, diciembre 1994, Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 1995.

Martínez Rosaslanda, Sergio, “El fundamento constitucional de la jurisdicción administrativa”, en la revista del *Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa a los LXV años de la Ley de Justicia Fiscal*, t. III, Fideicomiso para promover la Investigación del Derecho Fiscal y Administrativo, México, 2001.

Resolución Miscelánea Fiscal para 2007, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 25 de abril de 2007.

“*Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*”, disco compacto, México, 2006.