

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**TESIS: LA DEFINITIVIDAD DE LAS FACULTADES DE
COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES CON
FUNDAMENTO EN LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL
CONTRIBUYENTE**

SEMINARIO DE DERECHO FISCAL

**ASESOR DE TESIS:
LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES**

ALUMNA: ALEJANDRA MENDOZA VILLEGAS

NÚMERO DE CUENTA: 098320293

**TEL: 53-69-62-76 ó 044-55-33-31-69-59
ale_mev@yahoo.com.mx ó amendoza@ogcm.com.mx**



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 Margarita Villegas Romero y Manuel Mendoza Martínez, mis padres, quienes han sido un claro ejemplo de amor, trabajo y sacrificio, y por supuesto a mis hermanos Erika Nayeli y Víctor Manuel con mucho cariño. ¡Familia los amo!

A mis abuelos Susana, Manuel, Melesio y María de Jesús Romero Coronilla, por ser esos grandes pilares que conforman mi familia, por demostrarme que la felicidad existe, y que se basa en el amor, el respeto, el trabajo, la dedicación, la perseverancia, y el esfuerzo, en particular a mi abuelita Chuchis, por todo el apoyo que siempre me ha brindado.

A toda mi familia, amigos y personas especiales que han estado conmigo y que por temor a incurrir en omisión alguna, lo hago extensivo a todos ellos.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, que desde el día aquel en que ví el resultado de aceptación en el periódico, me ha hecho participe de muchas alegrías, al haberme privilegiado con diversas satisfacciones, a nivel conocimiento, amor, y amigos.

Al Lic. Miguel Ángel Vázquez Robles por todo su apoyo y por ser mi guía en la elaboración del presente trabajo.

A todo OGCM Asesores Fiscales, por darme la oportunidad de seguirme desarrollando a nivel profesional, en particular al Lic. Enrique Goycoolea Suárez por la oportunidad y confianza, y al Lic. Arturo Cristóbal Maldonado, por todo el apoyo, paciencia, y conocimiento que me ha brindado.

ÍNDICE

	PÁG.
INTRODUCCIÓN	1
CAPÍTULO 1: LA POTESTAD TRIBUTARIA	
1.1 Concepto sobre Potestad Tributaria	3
1.2 Caracteres de la Potestad Tributaria	7
1.3 Base Constitucional de la Potestad Tributaria	11
1.4 Facultades del Congreso de la Unión en materia de Contribuciones	19
1.5 Principio de Reserva de Ley	25
1.6 Principio de Legalidad	28
1.6.1 Deben establecerse en una ley	32
1.6.2 El pago debe ser obligatorio	34
1.6.3 Debe ser proporcional	37
1.6.4 Debe ser equitativo	42
1.6.5 Deben destinarse al Gasto Público de la Federación, Estados, Municipios del Distrito Federal	44
CAPÍTULO 2: ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	
2.1 Elementos de las Contribuciones	46
2.1.1 Objeto	49
2.1.2 Sujeto	50
2.1.3 Hecho Imponible	65
2.1.4 Hecho Generador	69
2.1.5 Base	71
2.1.6 Cuota, Tasa y Tarifa	73
2.1.7 Obligaciones	74
2.1.7.1 Relación Jurídico Tributaria	83
2.2 Principios Teóricos de las Contribuciones	90
2.2.1 Adam Smith	90
2.2.1.1 Igualdad	93
2.2.1.2 Certidumbre	99
2.2.1.3 Comodidad	102
2.2.1.4 Economía	103
2.3 Principios Legales de las Contribuciones	106
2.3.1 El Principio de Certeza Jurídica y su impacto en toda exposición de motivos de iniciativa de ley en materia fiscal.	107

CAPÍTULO 3: LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

3.1	Concepto de Norma Jurídica	112
3.2	Concepto de Ley	113
3.3	Ámbito de aplicación de la Ley	114
3.4	Concepto de Derecho	117
3.5	Concepto de Garantía	118
3.6	Exposición de Motivos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, objeto de la ley	122
3.6.1	Utilidad y Fines que persigue esta Ley	124
3.7	Contenido	126
3.7.1	DERECHOS A LA INFORMACIÓN	128
3.7.1.1	Derecho a ser informado y asistido	128
3.7.1.2	Derecho a ser informado de los derechos y obligaciones De los Contribuyentes al inicio de las facultades de comprobación	131
3.7.1.3	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos y derecho a solicitar certificaciones y copias	133
3.7.1.4	Derecho a la presunción de buena fe	136
3.7.2	OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES	139
3.7.2.1	Derecho a conocer la identidad de los funcionarios	139
3.7.2.2	Derecho al trato respetuoso	139
3.7.2.3	Derecho al carácter reservado de datos, informes y antecedentes.	140
3.7.3	DERECHOS EN LOS PROCEDIMIENTOS	141
3.7.3.1	Derecho a señalar domicilio para oír y recibir notificaciones	142
3.7.3.2	Derecho a no aportar documentos ya presentados	145
3.7.3.3	Derecho a la tramitación menos gravosa	147
3.7.3.4	Derecho a formular alegatos, y presentar pruebas, incluido el expediente administrativo	148
3.7.3.5	Derecho a ser oído previo a la emisión de resolución	150
3.7.3.6	Derecho a la resolución dentro de un plazo determinado	151
3.7.3.7	Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos y derecho a solicitar certificaciones y copias (remisión)	152
3.7.3.8	Derecho a recurrir los actos de las autoridades fiscales	152
3.7.4	DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO	154
3.7.4.1	Derecho a la devolución	154
3.7.4.2	Derecho a no presentar documentos previamente Presentados	155
3.7.4.3	Derecho a pagar una multa del 20% o 30% según corresponda, en el caso de omisión de contribuciones	156

3.7.5	GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN	163
3.7.5.1	Corrección de Situación Fiscal	163
3.7.5.2	Conclusión anticipada de las facultades de comprobación	166
3.7.5.3	Plazo límite para determinar contribuciones	168
3.7.5.4	Límites de la Actuación de las Autoridades Fiscales	170
3.7.5.5	Sanciones	170

CAPÍTULO 4: DEFINITIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

4.1	El Servicio de Administración Tributaria	172
4.1.1	Facultades de Comprobación	175
4.2	Reconocimiento de Derechos Subjetivos	178
4.3	Obligaciones de las Autoridades Fiscales como correlativas de los Derechos Subjetivos de los Contribuyentes	182
4.3.1	Limitación a determinar nuevas omisiones de las Contribuciones Revisadas	183
4.3.2	Autoridad Fiscal Eficaz y Eficiente	192
4.4	Plazo para emitir resolución, con la consecuencia, que de no hacerlo así, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos y periodos revisados	196
4.4.1	Certeza Jurídica	199
4.5	Nueva revisión, a lo ya revisado, sin que pueda derivar de ella la determinación de un nuevo crédito fiscal	201
4.6	Propuesta Legal	217
	CONCLUSIONES	217
	BIBLIOGRAFÍA	228

INTRODUCCIÓN

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, tiene su antecedente, en la legislación española, en la cual el día 26 de febrero de 1998 se publicó en el Diario Oficial del Estado Español número 50, la ley 1/1998 por el que se crea la ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, misma que tenía como antecedente los reales decretos 136/2000 del 4 de febrero de 2000, 2458/1996 del 2 de diciembre de 1996 y 208/96 del 9 de febrero de este último año.

El jueves 18 de diciembre de 2003, se publicó en el Boletín Oficial del Estado Español número 320, la Ley General Tributaria, la cual incorpora las garantías y derechos contenidos en la ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, quedando por tanto sin efecto esta última.

Ahora bien, el día 23 de junio de 2005, se publica en México la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, la cual resulta ser una reproducción de los textos anteriores, sin embargo, esa reproducción desafortunadamente no fue traída por la normatividad mexicana con la misma responsabilidad que la española, pues en realidad no se incorporan verdaderos derechos y garantías a nuestro sistema tributario, sino únicamente se reproducen algunos que en su mayoría ya existían.

Esta ley mexicana tiene deficiencias sustanciales que sin duda no cambian nuestro sistema sustantivo y procesal tributario, sin embargo, contiene algunos avances que nos permitirán diseñar nuevos argumentos de defensa como se podrá apreciar de lo comentarios que realizaremos en el presente trabajo, ya que el legislador en cierta forma pretendió responsabilizar a las autoridades fiscales por sus actos irregulares, como por ejemplo, tratándose del ejercicio de facultades de comprobación se derivan diversas consecuencias algunas de suma trascendencia para los derechos de seguridad jurídica de los contribuyentes.

Es cierto que esta Ley no es inédita y no transforma los derechos del contribuyente como se esperaba, incluso, no frenará algunos actos arbitrarios de las autoridades fiscales, pero es conveniente que todo contribuyente conozca expresamente sus derechos los cuales se encuentran integrados en diversas garantías.

Así, los derechos de los contribuyentes establecidos en dicho ordenamiento, deben representar un límite a las arbitrariedades de las autoridades fiscales, valiéndose principalmente de la garantía de seguridad y certeza jurídica a que tienen derecho los contribuyentes respecto de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, en particular cuando ya existe un procedimiento de fiscalización previo respecto de los mismos hechos, contribuciones y periodos.

Realizaremos un breve análisis de los derechos establecidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que se encuentran estrechamente vinculados.

CAPÍTULO 1

LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 CONCEPTO SOBRE POTESTAD O PODER TRIBUTARIO

Como punto de partida, debemos señalar que nos encontramos ante un tema discutible en cuanto a su denominación, toda vez que no hay uniformidad de criterios y opiniones entre los concedores e investigadores del Derecho Tributario para definir esta cuestión, pues para algunos se le identifica como poder impositivo, para otros es el Poder Tributario, también se le conoce como supremacía tributaria, soberanía fiscal o potestad tributaria, lo cierto es que en todos los casos o enfoques se conduce a un solo punto, que **consiste en explicar o definir el modo o manera que utiliza el Estado para obtener recursos tributarios que vengán a sufragar el gasto público, haciendo uso de su soberanía o autoridad.**

Lo anterior tomando en cuenta que “las expresiones “Poder y Potestad” en su **significado Técnico, gramatical y lógico se equiparan como sinónimos** y no se encuentra diferencia sustancial entre los dos vocablos”.¹

Para el maestro Sergio Francisco de la Garza, recibe el nombre del Poder Tributario “la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.²

A su vez, Carlos M. Giuliani Fonrouge, señala que la expresión Poder Tributario significa “la facultad o la posibilidad jurídica del Estado , de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción”.³

¹ **SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso**, “*Derecho Fiscal Mexicano*”, Ed. Porrúa, 2ª Edición, México, 2001, p. 91

² **DE LA GARZA, Sergio Francisco**, “*Derecho Financiero Mexicano*”, Ed. Porrúa, 14ª Edición, México, 1986, p. 207.

³ **GIULIANI FONROUGE, Carlos M.**, “*Derecho Financiero*”, Vol. I, Ed. Depalma, 5ª Edición, Buenos Aires, Argentina, 1993, p.325.

Para Narciso Sánchez Gómez, la potestad tributaria del Estado, “es la atribución legal que le confiere la Constitución Política Federal para establecer las contribuciones necesarias que se requieren dentro de su espacio territorial para cubrir el gasto público y que debe ejercitarse bajo los principios de generalidad, equidad, proporcionalidad, legalidad y ámbito de competencia físico-geográfico”.⁴

Así pues, en todos los Estados, y en todas las épocas de la historia de la humanidad, el Estado ha ejercitado su Potestad Tributaria, es decir, ha exigido a los particulares que le trasladen una parte de su riqueza. “Tales aportaciones han recibido el nombre de tributos, de contribuciones, de impuestos. Tributos e impuestos son palabras que denotan por sí mismas esa situación de superioridad o de soberanía del Estado, muchas veces ejercida, en épocas pasadas, en forma despótica y arbitraria. En cambio, la palabra contribución tiene una denotación más democrática, que está más a tono con la época moderna, en que el Estado procura, guiado por criterios de justicia, hacer que los particulares hagan esas aportaciones de acuerdo con su capacidad contributiva, dando el sentido de que los particulares verdaderamente “contribuyen” para que el Estado pueda realizar sus atribuciones.”⁵

En relación con lo anterior, debe precisarse la naturaleza de la potestad tributaria, la cual constituye una atribución que constitucionalmente permite a uno o más órganos legislativos del Estado, establecer contribuciones que tienen por objeto solventar el gasto público y, por ende, el desarrollo del cúmulo de funciones y servicios encomendados a los órganos estatales.

Una vez precisada su naturaleza, debemos señalar que el momento en que se presenta el ejercicio de la Potestad Tributaria es aquel en que el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que, al producirse en la realidad harán que los

⁴ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. p. 92.

⁵ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit p. 207.

particulares se encuentren en la obligación de efectuar el pago de las contribuciones.

En México, siguiendo el sistema de división de los Poderes, **la Potestad Tributaria es atribuida exclusivamente al Poder Legislativo**, el cual lo ejerce **en el momento en que expide las leyes** que determinan qué hechos o situaciones son los que al producirse en la realidad generan para los particulares la obligación de efectuar el pago de las contribuciones, es decir, se ejerce por el Poder Legislativo, cuando se expiden las leyes reglamentarias de cada contribución y cuando cada año señala en virtud de la Ley de Ingresos de la Federación, cuáles de esas contribuciones van a estar en vigor en cada ejercicio fiscal.

Para Narciso Sánchez Gómez, prácticamente “se ejercita por el Poder Legislativo en el momento de dictar las leyes de carácter general, obligatorio e impersonal en el rubro tributario, en donde se definen los elementos fundamentales de la obligación respectiva, tales como (sujetos activo y pasivo, objeto, base, cuota o tarifa, forma y periodo de pago, exenciones y exigibilidad de tal aportación). Es así que para el ámbito federal dicha atribución es ejercitada por el Congreso de la Unión integrado por una Cámara de Diputados y otra de Senadores. Para las entidades federativas y municipios se cuenta con una Legislatura local, que se encarga de discutir y aprobar las leyes fiscales de esas esferas de gobierno”⁶

Establecido lo anterior, es importante señalar que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el ejercicio de la potestad tributaria se encuentra depositado originariamente en los representantes políticos más directos de la soberanía nacional, la que reside en el pueblo conforme al artículo 39 de nuestra Carta Magna. Así, la potestad tributaria, en sus diversas expresiones, constituye una manifestación más de la facultad legislativa del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales, lo que históricamente se

⁶ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit. p. 92.

ha justificado por la afectación que su ejercicio genera al patrimonio de los gobernados.

Dicha potestad tributaria en nuestro orden jurídico nacional, se encuentra el sustento de su desarrollo en las facultades conferidas originariamente al Congreso de la Unión y a las Legislaturas Locales, con fundamento en los artículos 31, fracción IV, 71, 72, 73, fracciones VII y XXIX, 74, fracción IV, 115, fracción IV, 116, 117, fracciones IV a VII, 118, fracción I, 122, base primera, fracción V, inciso b) y 131 de la Constitución General de la República, preceptos respecto de los cuales se hará referencia mas adelante, pudiéndose apreciar principalmente que la Potestad Tributaria, se ejerce por los legisladores al momento de crear las leyes de la materia, es decir, que la potestad tributaria, para su desarrollo, se encuentra sometida, en principio, a ser ejercida mediante un acto formal y materialmente legislativo.

En virtud de lo anteriormente expuesto, señalamos que la potestad tributaria, consistente en establecer contribuciones, que resultan indispensables para captar los recursos necesarios para financiar las actividades estatales y debe ceñirse, por regla general, a un proceso legislativo.

Ahora bien, una vez ejercida la Potestad Tributaria por los legisladores, al momento de expedir las leyes de la materia, “corresponde al Poder Ejecutivo, en su carácter de Administración Fiscal, el determinar o el comprobar cuándo se han producido en la realidad esos hecho o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pago o bien verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley”.⁷ Lo anterior en ejercicio ya no de la potestad tributaria (conferida al Poder Legislativo); sino en ejercicio de la competencia tributaria (conferida al Poder Ejecutivo).

⁷ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. pp. 208 y 209.

1.2 CARACTERES DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Continuando con los aspectos generales relacionados con el poder o potestad tributaria, nos ocuparemos de sus características. En opinión de Giuliani Fonrouge, “los elementos esenciales son los siguientes: *abstracto, permanente, irrenunciable e indelegable*”.⁸

- a) **Abstracto.** Es decir, que el poder tributario para que se considere abstracto, siempre debe materializarse en una norma jurídica expedida por el Poder Legislativo, que no se refiera a una persona en concreto, sino a toda la colectividad.
- b) **Permanente.** El poder tributario es connatural al Estado y deriva de la soberanía, de manera que sólo puede extinguirse con el Estado mismo; en tanto subsista, indefectiblemente habrá poder de gravar.
- c) **Irrenunciable.** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, puesto que sin el poder tributario no podría subsistir: es como el oxígeno para los seres vivientes.
El Estado no puede ni debe desprenderse de este atributo esencial de su autoridad, puesto que sin el poder no podría subsistir y menos cumplir sus múltiples cometidos de orden público y de interés colectivo.
- d) **Indelegable.** En realidad, este aspecto está íntimamente vinculado al anterior y reconoce análogo fundamento. Renunciar importaría desprenderse de un derecho en forma absoluta y total; delegar importaría transferirlo a un tercero de manera transitoria.

A su vez, Narciso Sánchez Gómez, señala como “caracteres de la potestad tributaria, los siguientes:

- a) Es **ejercitado por el Poder Legislativo** al dictar las normas tributarias con carácter general, obligatorio e impersonal.

⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit. pp. 329 y 330.

- b) **Nace de la Constitución Política Federal**, toda vez que debe regirse **bajo el principio de legalidad** tanto el ejercitado para la federación, entidades federativas, como para los municipios.
- c) **Es producto de la autoridad soberana del Estado**, lo cual significa que es connatural, propio o exclusivo de dicha entidad política y que surge desde el momento en que se instituye como una forma superior de organización social.
- d) **Es de carácter abstracto**, tomando en consideración que al dictarse las normas jurídicas tributarias van enfocadas a toda la población o a los sectores de la misma cuya situación coincida con el hecho generador del tributo y que por tal motivo deben aportar una parte de su riqueza para cubrir el gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes respectivas.
- e) **Es permanente**, por su propia razón de ser, toda vez que con el propio surgimiento del Estado se le da sustento y esencia jurídica para que sea ejercitada esa potestad como uno de los altos fines de su soberanía, para que de esta forma en cada ejercicio fiscal sea regulado a favor de la colectividad al fijarse las contribuciones que sean necesarias para cubrir el gasto público federal, estatal y municipal, y sólo puede desaparecer con la extinción del propio Estado.
- f) **Es irrenunciable e imprescriptible**, porque el Poder Público jamás debe desprenderse de esa potestad, toda vez que de ella depende su subsistencia, y el propio marco constitucional lo dota de la autoridad suficiente, para su ejercicio, observancia y vigencia.
Puede ser originario y delegado. En el primer supuesto es cuando nace originalmente de la Constitución, y por lo tanto esa potestad no se recibe de ninguna otra entidad. **Tal es el caso de la Federación y de los Estados de la República Mexicana: ambos tipos de entidades tienen poder tributario originario**, por lo que a través del Congreso de la Unión y de las Legislaturas Locales establecen las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público en sus propios ámbitos de gobierno.

El segundo supuesto puede presentarse cuando una entidad política ejerce un poder tributario que le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario, como puede ocurrir que en un momento dado el gobierno federal delegue parte de su potestad tributaria sobre ciertas materias para que sea ejercitada por las entidades federativas, pero eso si, ello debe partir de la Constitución Política Federal.

- g) Puede ser privativo y concurrente. El primero de ellos esta constituido por el ejercicio de la potestad tributaria por una entidad política, con exclusión de las otras para establecer las contribuciones que vengán a cubrir el gasto público en su ámbito de gobierno. Esto es, que por disposición constitucional, el Gobierno Federal tenga señaladas las fuentes o materias tributarias que son exclusivas de su propia órbita de competencia, para que dicte el Congreso de la Unión las leyes conducentes, para que de esta forma solamente se tribute por los particulares a favor de la misma, sin injerencia legislativa de las entidades federativas sobre dichas fuentes, y viceversa, que esta últimas por conducto de sus Legislaturas Locales y conforme a la Ley Suprema, puedan establecer contribuciones para su ámbito de gobierno o a favor de los municipios, sin intervención de la federación. El poder tributario concurrente nos da a entender que puede ser ejercitado tanto por la federación como por las entidades federativas sobre las mismas fuentes o materias gravables, para establecer contribuciones a favor de sus esferas de gobierno, exigiéndole el pago de tributos a las mismas personas físicas y morales sobre sus mismos ingresos, riqueza o actividades económicas, para contribuir a sufragar el gasto público, lo que conduce al grave problema de la doble tributación y a la injusticia contributiva.**
- h) Puede ser limitado o ilimitado. En el primer caso la propia terminología lo dice todo, lo que significa que por mandato constitucional existan reglas específicas que señalen los**

campos de acción tributaria propios de la federación, de las entidades federativas y de los municipios, lo cual nos conduce a sostener que se hace un reclamo para que se establezcan normas más claras en la Constitución Política Federal, que enumeren las fuentes tributarias de cada esfera de gobierno, en forma privativa, equilibrada y justa, y que de plano desaparezca la concurrencia impositiva, en eso estriba la esencia de una potestad tributaria limitada. **El segundo supuesto** provoca la injusticia, el abuso y la desorganización en el ejercicio del Poder Tributario, tal es el caso de **la Federación que no ha dejado de ejercitar su potestad en forma ilimitada en observancia de diversos preceptos de la Carta Magna que le dan cabida para caer en esa conducta,** tal como quedará demostrado en líneas posteriores, **pues lo que no ejerce en forma privativa, lo hace de manera concurrente e ilimitada,** en perjuicio de las entidades federativas y municipios, agudizándose el centralismo político y restándole autoridad a la potestad tributaria local, pues los gobiernos estatales y municipales han tenido que renunciar a su imperio impositivo, permitiendo el establecimiento de impuestos federales únicos en la esfera concurrente a la luz de los convenios de coordinación fiscal.”⁹

Es decir, en razón de lo anteriormente manifestado podemos concluir que la Potestad Tributaria existe desde el momento en que surge el Estado y se extingue con éste, Potestad que se ve materializada por una norma jurídica dirigida a toda la colectividad, expedida por el Poder Legislativo, debiendo dejar claro que esta potestad es la base en la cual el Estado se apoya para allegarse de recursos necesarios para la propia subsistencia de éste, así como para cumplir con los diversos cometidos de orden público, de donde deriva que sea irrenunciable e indelegable, al ser producto de la autoridad Soberana del Estado, el cual se puede ejercer mediante la competencia que se otorga al Congreso de la Unión, o bien de las Legislaturas Locales, o bien en atención a la materia que se pretende regular.

⁹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., pp. 95 - 97.

1.3 BASE CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para hablar del fundamento Constitucional de la potestad tributaria, debemos señalar que es la soberanía el fundamento de toda contribución, y es en la Ley Suprema, en donde se encuentran sus raíces en particular en los artículos 39, 40, 41, y 115, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que encuadran en lo que llamamos un Estado Federal como organización política.

En el **estado federal** “los estados federados trasladan a la Federación las facultades y poderes en materia de relaciones internacionales, así como algunas otras de carácter interno, pero conservan todas las atribuciones para su gobierno interno.”¹⁰

Así tenemos que en el sistema impositivo Mexicano, se reconocen tres órganos legislativos que tienen la facultad para establecer contribuciones, es decir, para ejercer la potestad tributaria:

- a) El Congreso de la Unión, que crea las leyes impositivas a nivel federal
- b) Las Legislaturas de los Estados, que contemplan las legislaciones de carácter local y Municipal.
- c) La Asamblea Legislativa del Distrito Federal, órgano representativo y legislativo del Distrito Federal, que impone contribuciones por medio del Código Financiero del Distrito Federal.

Así se puede decir, que la **distribución de la potestad tributaria** es la siguiente, de acuerdo con el nivel de gobierno:

Indiscutiblemente por mandato de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Gobierno Federal ha legitimado dos tipos de poderes tributarios en su esfera de competencia:

¹⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit p. 61.

A. Poder Tributario Privativo, Propio o Exclusivo de la Federación:

Encuentra sustento en los artículos 73, fracción XXIX; 117, fracciones IV, V, VI y VII; 118, fracción I y 131 de la Constitución Política Federal, de donde se desprenden las “diversas materias, capitales, ingresos, actos u operaciones que pueden ser gravados por la Federación, y que de ellos existe prohibición para las Legislaturas Locales estatuir contribuciones de carácter estatal o municipal.”¹¹ Se conoce también como competencia tributaria expresa.

B. Poder Tributario Concurrente: Tiene su respaldo en la fracción VII del artículo 73 de Nuestra Carta Magna, al establecer que “*es facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto*”, esto quiere decir, que se le otorga al Congreso de la Unión poderes concurrentes ilimitados, esto es, “se encuentra en posibilidad de dictar leyes que vengán a gravar materias, actos u operaciones que no estén expresamente señalados en la Ley Suprema como **privativas** de su esfera de competencia, pero que tampoco están prohibidas, de tal manera que puede **concurrir** con las entidades federativas para establecer contribuciones que pueden dar margen a la doble o triple tributación sobre la misma utilidad, rendimiento o riqueza de las personas físicas o morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo”.¹²

De lo anterior debe concluirse que el hecho de que la Constitución haya otorgado facultades exclusivas de poder tributario sobre ciertas materias a favor del Gobierno Federal, ello no significa que se hayan limitado las demás facultades concurrentes que le corresponden en virtud de la fracción VII del Artículo 73 Constitucional, es decir, dicho precepto otorga **poderes concurrentes ilimitados** al Congreso de la Unión, lo que arroja un poder tributario ilimitado a dicho cuerpo legislativo.

Es decir, **la concurrencia tributaria**, entre la Federación y los Estados, que deriva del ejercicio de la facultad consignada en la fracción VII del artículo 73

¹¹ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit p. 102

¹² Idem.

Constitucional, significa “acudir a la misma fuente u objeto gravable dos o más entidades políticas, exigiéndole a las mismas personas físicas o morales el pago de tributos sobre su riqueza, bienes, operaciones o ingresos, lo que indiscutiblemente puede conducir al problema de la doble tributación en perjuicio de la economía de los mismos contribuyentes”.¹³

Al respecto el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha fijado la jurisprudencia siguiente:

No. Registro: 232,505

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 151-156 Primera Parte

Tesis:

Página: 149

IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.

Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales las siguientes: a) Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX) y c) Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI, y VII y 118).

Desglosando el contenido de la tesis antes descrita tenemos que existe un campo reservado a la Federación, uno concurrente entre la Federación y los Estados y otro que comprende las restricciones expresas a los Estados.

¹³ Ibidem, p. 109.

LA POTESTAD TRIBUTARIA DE LA FEDERACIÓN

Establecidos los conceptos anteriores, tenemos que la Potestad Tributaria de la Federación, se encuentra establecido en el artículo 73, fracción XXIX, de nuestra Carta Magna, reformada en 1943 y en 1949, a iniciativa del Presidente de la República Lázaro Cárdenas, en la que se confiere a favor del Congreso de la Unión poderes exclusivos de tributación en algunas materias, por lo que a continuación se cita el contenido de dicho precepto en la parte conducente:

“Artículo 73.- ...

XXIX. *Para establecer contribuciones:*

- 1o.** *Sobre el comercio exterior;*
- 2o.** *Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27;*
- 3o.** *Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;*
- 4o.** *Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y*
- 5o.** *Especiales sobre:*
 - a)** *Energía eléctrica;*
 - b)** *Producción y consumo de tabacos labrados;*
 - c)** *Gasolina y otros productos derivados del petróleo;*
 - d)** *Cerillos y fósforos;*
 - e)** *Aguamiel y productos de su fermentación; y*
 - f)** *Explotación forestal.*
 - g)** *Producción y consumo de cerveza...”*

Ahora bien, respecto de la Potestad Tributaria de las Entidades Federativas, nuestra Constitución no establece, materias o fuentes que puedan ser gravadas como propias o exclusivas de ese ámbito de gobierno; de ahí que resulta válido afirmar que, salvo lo que es competencia exclusiva de la Federación y de los municipios, las legislaturas de los Estados puedan gravar cualquier hecho o fenómeno económico.

Es decir, que en materia de contribuciones no existe un poder tributario reservado a las Entidades Federativas, aun cuando la Constitución confiere

algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. Cabe mencionar que de no ser por la potestad tributaria ilimitada otorgada por el artículo 73, fracción VII Constitucional, la potestad tributaria de las entidades federativas podríamos decir que tiene sustento en los artículos 40 y 124 de nuestra Carta Magna, pues es en la autonomía de los Estados donde radica la potestad tributaria de las Entidades Federativas.

Es preciso señalar que al hablar de “Entidades Federativas” nos estamos refiriendo a todas las circunscripciones territoriales que forman parte de la República Mexicana y que están dotadas de un régimen de gobierno y de Administración Pública para la atención de los asuntos locales. Es decir, comprendemos tanto a los llamados “Estados” como al Distrito Federal, ya que territorialmente forma parte del país y jurídicamente se encuentra dotado de un sistema de gobierno propio en lo tocante a su régimen interior.

De lo anterior se desprende que nuestra Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de contribuciones, con excepción de algunas materias reservadas a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados; así como respecto de los rubros tributarios que enumera el artículo 115 de la misma, a favor de los Municipios sobre la serie de operaciones y actos relacionados con la propiedad inmobiliaria y por los servicios públicos que prestan las autoridades de dichos municipios.

Aunado a lo anterior, si bien es cierto, que las Entidades Federativas no tienen un campo reservado en materia de contribuciones, lo que si tienen, son **restricciones expresas** respecto al ejercicio de su potestad tributaria de los Estados, establecidas en la Ley Suprema en los preceptos, 117, fracciones, IV, V, VI, VII; y 118, fracción I, que establecen los siguiente:

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

...

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado.

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o 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.

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia”.

“Artículo 118. Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.”

De lo anteriormente citado, podemos deducir que el objeto de establecer estas restricciones o prohibiciones a las Entidades Federativas, es garantizar la libre circulación de las personas y de los productos por el territorio de la República, pues el maestro Sergio Francisco de la Garza, señala que “desde el tiempo de la Colonia se utilizaron estos impuestos alcabalarorios que “cuando gravaban la circulación de las mercancías se llamaban alcabalas y cuando gravaban el paso de las personas se llamaban peaje.”¹⁴

Debemos recordar, que al darle el carácter de entidad federativa al Distrito Federal, a éste le son aplicables las prohibiciones y limitaciones que la Constitución establece para los estados. Esto es, puede legislar en todas las materias, con excepción de las señaladas en forma exclusiva para la Federación, como sucede con los Estados.

Aunado a lo anterior, otra figura fundamental, en la estructura de nuestro sistema federal, son los municipios que la integran, los cuales como veremos presentan una ausencia de potestad tributaria.

¹⁴ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit p. 237.

La iniciativa de reformas del Art. 115 Constitucional expresa que el municipio es “una comunidad básica” una “sociedad natural domiciliada”.¹⁵ Su función primordial es “el gobierno directo de la comunidad básica”.

Hoy en día, la fracción IV, del artículo 115 Constitucional, establece :

“...Los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los estados...”

Es decir, los Municipios carecen de Potestad Tributaria, por lo que éstos no pueden establecer sus propias contribuciones o tributos, toda vez que tal potestad es ejercida, por las Legislaturas o Congreso del Estado al que corresponda, y lo único que pueden realizar los Municipios es administrar y recaudar las contribuciones que lleguen a establecer a su favor las legislaturas locales; lo anterior deriva en que se deja en manos de las Legislaturas Locales la facultad de asignar las contribuciones que el municipio, en ejercicio de su competencia tributaria, debe recaudar y administrar, situación que lo hace depender, en materia tributaria, de la potestad tributaria estatal.

Lo anterior implica que, el Municipio no cuenta con más fuentes gravables que las que le parecen convenientes al Poder Legislativo del Estado al que pertenece, pudiendo éste último, crearlos, aumentarlos, disminuirlos o suprimirlos.

Es decir, **las propias legislaturas de los Estados deben aprobar las leyes de ingresos de los ayuntamientos** y revisar sus respectivas cuentas públicas, sin embargo, **los presupuestos de egresos son aprobados por los propios ayuntamientos** con la única condición de que se basen en los ingresos disponibles determinados por aquéllas.

En consecuencia, **los Municipios carecen de facultades legislativas en materia de contribuciones, por lo cual la llamada potestad normativa en**

¹⁵ **Ibidem**, p. 240

materia de contribuciones municipales es ejercida por las legislaturas del Estado correspondiente.

Por lo que la materia financiera de los municipios queda supeditada a las contribuciones que las legislaturas locales le señalan y a las participaciones que le sean asignadas con base en la fracción XXIX, del artículo 73 Constitucional.

Por lo anteriormente dicho, podemos decir que la hacienda municipal está formada principalmente por el artículo 115 Constitucional y fracción XXIX del artículo 73 Constitucional:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- b) Participaciones federales.
- c) Ingresos por los servicios públicos que preste.
- d) Rendimientos de sus bienes.

No podríamos concluir el tema de la distribución de la potestad tributaria en el sistema federal mexicano, establecido en nuestra Constitución Política, sin hablar de la **Coordinación Fiscal**.

Es importante, al hablar de potestad tributaria, tanto a nivel federal como a nivel local, hablar a manera general del Sistema de Coordinación Fiscal, respecto del cual, Adolfo Arrijo Vizcaíno, define a la Coordinación Fiscal, a “la participación proporcional que por disposición de la Constitución y de la Ley, se otorga a las Entidades Federativas en el rendimiento de un tributo federal en cuya recaudación y administración han intervenido por autorización expresa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”.¹⁶

“El sistema nacional de coordinación fiscal admite que por la vía de los convenios de colaboración administrativa, una función de aplicación de la ley

¹⁶ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, “*Derecho Fiscal*”, Ed. Themis, 18ª Edición, México, 2004, p. 160.

federal de contribuciones para que pueda ser ejercida por las autoridades fiscales del Estado o del Municipio y sean, por tanto, consideradas como autoridades fiscales federales.”¹⁷

Es decir, el sistema de coordinación fiscal consiste primordialmente, en establecer como requisito esencial a cumplir por las entidades federativas, se abstengan de mantener en vigor gravámenes locales sobre las fuentes de riqueza objeto de los tributos federales coordinados; otorgándoles una participación proporcional de los rendimientos fiscales obtenidos por la Federación.

1.4 FACULTADES DEL CONGRESO DE LA UNIÓN EN MATERIA DE CONTRIBUCIONES

La atribución fundamental de establecer las contribuciones, se confiere al **Poder Legislativo**, en la medida de que es requisito constitucional el que **se fije en una ley**. Por lo que podemos decir, que lo concerniente a la materia financiera siempre debe tener como origen una ley formal y materialmente legislativa, y por lo tanto provenir de un órgano legislativo.

Ahora bien, en el derecho existe una rama específica que trata el asunto, y es el **Derecho Financiero**, sobre el cual diversos autores lo definen así:

“Conjunto de normas jurídicas de derecho público que regulan los ingresos y egresos del Estado, esto es, se trata de los preceptos legales que nos precisan la forma de establecer las contribuciones y demás ingresos por vías de derecho público y privado; así como las normas concernientes a la recaudación, administración y erogación de dichos ingresos, incluyéndose las relativas a la explotación y aprovechamiento de los bienes patrimoniales del propio Estado, y que llevan como finalidad la atención de necesidades sociales” .¹⁸

¹⁷ **CARBALLO BALVANERA**, Luis, “*La distribución de la Potestad normativa de las contribuciones en México*”, Revista del Tribunal Fiscal Federal, México, 1993, p. 60.

¹⁸ **SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso**, Op. Cit. p. 7

Es decir el Derecho Financiero abarca desde la creación de contribuciones y demás ingresos que obtiene el Estado tanto como ente público como privado hasta el destino que se le da a éstos ingresos obtenidos.

A su vez, esta rama del derecho tiene una subrama conocida como **Derecho Presupuestario** el cual, “se integra por las normas jurídicas que se encargan de regular primordialmente la planeación, programación y aprobación legislativa de los ingresos y gastos del gobierno, así como todo lo relacionado con la ejecución, control y vigilancia del ejercicio del gasto público”¹⁹.

En México, el presupuesto público federal, es contemplado constitucionalmente, en dos entidades separadas y distintas, por una parte los ingresos se estiman a través de una ley y por otro lado, los egresos se autorizan, por medio de un Decreto denominado Presupuesto de Egresos de la Federación.

Así, el marco Constitucional del Presupuesto Público Federal, se encuentra establecido en los Artículos: 72, inciso h; 73, fracciones VII y VIII; 74, fracción IV; 126; 127; 131 y 134 de nuestra Carta Magna principalmente.

No obstante que nuestra Constitución separa los rubros presupuestales de ingresos y egresos públicos federales, en un diferente tratamiento, la misma norma suprema consigna la inevitable relación recíproca de los renglones apuntados, tal y como se observa principalmente en sus artículos 73, fracción VII y el 74, fracción IV Constitucionales.

Ahora bien, Oscar Rebolledo, señala que “el Presupuesto de Egresos de la Federación, es un decreto administrativo aprobado por la Cámara de Diputados, que define las directrices anuales en materia de ejercicio de gasto y los principales criterios y lineamientos a que se sujetará el gasto público destacando sus montos y orientaciones anuales.”²⁰

¹⁹ **REBOLLEDO HERRERA**, Oscar, *“Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco”*, Ed. UNAM, Universidad Juárez Autónoma, México, 2003, p. 24

²⁰ **Ibidem**, p. 30

Así tenemos que la autorización legislativa de los egresos federales, encuentra su fundamento en lo dispuesto por el primer párrafo de la fracción **IV del artículo 74** Constitucional, que nos precisa :

*“Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados ...
IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, ...”*

Sirve de apoyo a lo anterior, lo establecido por el artículo 73, fracción VII de nuestra Carta Magna:

*“El Congreso de la Unión tiene facultad:
...
VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto”.*

Debemos recordar que una de las actividades primordiales del Estado está constituida por la satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, en razón de lo anterior, la atención de los servicios a la colectividad demanda del Estado considerables erogaciones, que componen lo que es el gasto público.

Así, la elaboración del programa anual de la actividad financiera del gobierno federal, de conformidad con el Artículo 74, fracción IV, segundo párrafo constitucional, corresponde de manera exclusiva al Presidente de la República al disponer :

“... El Ejecutivo hará llegar a la Cámara la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar...”

Debemos concluir que la tarea de programar los ingresos y los gastos públicos federales, concluye con la presentación de la iniciativa de la Ley de Ingresos de la Federación y del Proyecto de Presupuesto de Egresos por parte del Ejecutivo ante la Cámara de Diputados, y posteriormente sólo la Ley

de Ingresos es enviada ante la de Senadores, para su aprobación legislativa, es decir, la parte culminante de la elaboración de la Ley de Ingresos consiste en turnarla a la Cámara de Senadores para su aprobación, como lo previene el artículo 74, fracción IV constitucional.

Es decir la finalidad del Presupuesto de Egresos, es la de **aprobar los gastos públicos**, atribución que nuestra Constitución establece para la **Cámara de Diputados** como cámara única, en los órdenes federal, local y para el Distrito Federal, de acuerdo a los ingresos que se pretendan obtener, derivados del ejercicio de su potestad tributaria y por la realización de otra serie de actos o actividades de derecho público y privado.

En relación con el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado, “tenemos como elemento fundamental la ley que los regula, denominada Ley de Ingresos de la Federación, que emite anualmente el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73 de la misma.”²¹

Ahora bien, en lo concerniente a la aprobación legislativa de la iniciativa de **Ley de Ingresos de la Federación**, la Constitución Política Federal faculta al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto teniendo como Cámara de Origen a la Cámara de Diputados, así mismo se desprende de la misma Ley Suprema, que la iniciativa de ley de ingresos, presenta una primera particularidad, que localizamos en el Artículo **72, inciso h)** Constitucional que nos precisa:

“...las iniciativas de leyes que versen sobre empréstitos y contribuciones o impuestos, debe ser discutida y aprobada de manera obligatoria en primer lugar, por la Cámara de Diputados, como Cámara de Origen dentro del procedimiento legislativo, para posteriormente ser sometida a su discusión y aprobación por la Cámara de Senadores, como Cámara Revisora.”

²¹ **DELGADILLO GUTIÉRREZ**, Luis Humberto, “Principios de Derecho Tributario”, Ed. Limusa-Noriega, México, 2003, pp. 27 y 28.

Lo anterior, significa que toda iniciativa de ley que verse sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, deberá tener como **Cámara de Origen a la Cámara de Diputados**, sin excepción, por lo tanto, la Cámara de Senadores deberá fungir como Cámara Revisora en lo tocante a dichas materias.

Para el maestro Adolfo Arrijo Vizcaíno, “la excepción en el procedimiento legislativo en materia fiscal, tiene sus antecedentes muy remotos, pues comenta que “la Carta Magna Inglesa de 1215, la cual tuvo por objeto establecer que el monarca no podía decretar ningún impuesto que previamente no hubiera sido aprobado por el pueblo a través de sus representantes en el Parlamento”.²²

En nuestros días y siguiendo el antecedente que señala el autor en comentario, tenemos que los diputados representan al pueblo, por lo que en teoría velan por los intereses de éste, y ya que la materia Fiscal es primordial para la sustentabilidad del Estado, **toda iniciativa que verse sobre éstas, deberá ser discutida, modificada, desechada o en su caso aprobada como primera instancia por la Cámara de Diputados como Cámara de Origen**, para después realizar el mismo procedimiento en la Cámara de Senadores, como Cámara revisora.

Las demás etapas del procedimiento legislativo, como lo son la aprobación, el veto, la sanción, la promulgación y la publicación, siguen su curso normal.

Es decir, “la Ley de Ingresos, es un acto legislativo de la Federación o de las Entidades Federativas, que contempla un catálogo o lista general de diversos conceptos de diversos ingresos que van a estar destinados a cubrir el gasto público en sus respectivas esferas de gobierno”.²³

²² **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, Op. Cit. p. 34.

²³ **SÁNCHEZ GÓMEZ**, Narciso, Op. Cit. p. 14

Es decir, la elaboración de la Ley de Ingresos y de las demás de carácter tributario, corresponde a las dos Cámaras. Pero como regla tratándose de lo contenido en el artículo 72, inciso h) en comento, se deben estudiar y aprobar primero en la Cámara de Diputados, y esta discusión debe ser previa a la aprobación del presupuesto de egresos, el cual es exclusivo de la Cámara de Diputados.

Dicho lo anterior, debemos establecer que el Estado no solo se allega de recursos de las contribuciones a que estamos obligados, sino que tiene otras formas de financiar sus gastos. Así, Adolfo Arrijo Vizcaíno, sostiene que los ingresos del Estado se clasifican en dos grandes rubros, a saber: “ingresos tributarios e ingresos financieros”, de los cuales los primeros son para el presente trabajo los que nos interesan, definiéndolos dicho autor a los Ingresos Tributarios como “aquellos que derivan de aportaciones económicas efectuadas por los ciudadanos en proporción a sus ingresos, utilidades o rendimientos, en acatamiento del principio jurídico-fiscal que los obliga a contribuir a sufragar los gastos públicos”.²⁴ Es decir derivan de la capacidad contributiva del causante.

Por lo tanto, se considera ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación:

- a) Los impuestos ,
- b) Las aportaciones de seguridad social,
- c) Las contribuciones de mejoras y
- d) Los derechos,
- e) Así como sus accesorios.

En los términos de la referida fracción IV del artículo 74 Constitucional, la Ley de Ingresos de la Federación, es expedida por el Congreso de la Unión cada año, y se establecen los diversos ingresos que percibirá el gobierno federal durante un ejercicio fiscal, así mismo se estiman las cantidades que por cada uno de los ingresos establecidos se pretenden recaudar, por lo que en dicho

²⁴ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, Op. Cit. p. 81

instrumento presupuestario se enlistan los ingresos tributarios que se aplicarán al siguiente ejercicio fiscal, las cuales deberán ser las suficientes para cubrir los gastos que la Federación realice en ese año, de donde deriva el carácter anual de esta ley.

A nivel local, las legislaturas de los Estados expiden tanto las leyes de ingresos del Erario local, como las leyes de ingresos de los Municipios que lo integran, de acuerdo con lo establecido en el artículo 115, fracción II, de la Constitución.

1.5 PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY

Debemos iniciar por enunciar que entre los conceptos de principio de legalidad y de reserva de ley no existe una diferencia antagónica, muy por el contrario, “la reserva de ley forma parte, hoy, en día, del principio de legalidad porque es uno de sus componentes.”²⁵

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

Más allá de ser una exclusión de competencias normativas con relación al ejecutivo, en el presente “se constituye como una garantía de los gobernados contra el propio legislador, a quien obliga a realizar su trabajo: legislar. De esta manera, se impide que por delegaciones legislativas inconstitucionales se dé paso a que el ejecutivo imponga arbitrariamente sus propias reglas.”²⁶

²⁵ PAREDES MONTIEL M. y RODRÍGUEZ LOBATO R., *“El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”*, Ed. Porrúa, México, 2001, p. 40.

²⁶ *Ibidem*, p 58

En este orden de ideas, es inconcuso que el principio de reserva de ley en materia impositiva opera respecto de los elementos esenciales del tributo, esto es, todos aquellos que dan identidad a la prestación tributaria (hecho imponible, sujetos activo y pasivo, base gravable y tasa o tarifa). Por lo que, el establecimiento de dichos elementos está vedado por completo a las normas reglamentarias.

Dicho principio apareció en el texto de la Constitución de 1857, que fue reiterado en la de 1917 y que en el artículo 31, fracción IV, vigente, al regular constitucionalmente que las contribuciones deben estar previstas en la ley, crea una limitación a la potestad tributaria, ya que sin ley no puede establecerse ninguna contribución.

Por tanto, de la interpretación sistemática de los artículos 49, 50, 70, 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se tiene que, atento al principio de reserva de la ley, corresponde al Poder Legislativo Federal la facultad de establecer en una ley las contribuciones, así como sus elementos fundamentales.

Teniendo como únicas excepciones al principio de reserva de ley, al Decreto Ley, establecido en el artículo 29 de nuestra Constitución Política; y al Decreto Delegado, establecido en el párrafo segundo del artículo 131 de nuestra Carta Magna, ambas excepciones contempladas en el artículo 49 del mismo ordenamiento legal.

Es conveniente, desde el punto de vista tributario, comentar uno de estos dos institutos atribuidos al Poder Ejecutivo, así, **el decreto ley**, contemplado en el artículo 29 constitucional; y **el decreto delegado**, establecido en el artículo 131 constitucional, **son excepciones al principio de legalidad**, y al poseer la autoridad formal de la ley, por disposición constitucional, se convierten en **excepciones al principio de reserva de ley**, ya que a pesar de existir la regla del artículo 31, fracción IV, constitucional que ordena que los tributos sean regulados por la ley (en **sentido formal**), estos dos casos son los únicos, en los que se puede admitir que el ejecutivo, en virtud de circunstancias especiales,

regule la creación del tributo, así como de sus elementos esenciales, es decir que se haga un lado la reserva de ley.

Ahora bien, para efectos de la materia fiscal, el Decreto Delegado es el que más nos interesa, por aplicarse principalmente a las contribuciones relacionadas con el comercio exterior, el cual se presenta “cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos”.²⁷ En la especie, se encuentra contemplada dicha excepción en nuestra Constitución en el artículo 131, segundo párrafo, mismo que establece lo siguiente:

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

El precepto antes citado tiene su justificación, “por razones de la dinámica del comercio exterior, en la protección de la balanza internacional de comercio, en la protección de la salud y la vida”.²⁸

Efectivamente, en virtud de la celeridad que demanda la dinámica de la economía internacional, y con el fin de proteger nuestra economía existe esta previsión en nuestra Constitución, que es constantemente ejercida. De no existir la misma, el Ejecutivo no podría modificar las cuotas de los aranceles, ni crear otras, en virtud de que las mismas son elementos esenciales del tributo, cubiertos por el principio de reserva de ley.

²⁷ **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl., “*Derecho Fiscal*”, Ed. Harla, 2ª Edición, México, 1986, p. 25.

²⁸ **TREJO VARGAS, Pedro**, “*El Sistema Aduanero de México*”, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Aduana México, México, 2003, p. 53.

De lo anterior, podemos entender que el principio de reserva de ley en materia tributaria, se define como el mandamiento constitucional a través del cual se reserva al Poder Legislativo Federal o Local, la regulación de una materia determinada, la cual queda acotada en forma exclusiva a que sea a través de una ley formal y materialmente legislativa, como lo es, lo referente a las contribuciones y sus elementos esenciales.

1.6 PRINCIPIOS DE LEGALIDAD

El Derecho Fiscal tiene como finalidad primordial, regular la actividad del Fisco, que es el órgano encargado de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los ingresos tributarios del Estado, y las relaciones con los contribuyentes, por lo que algunos autores consideran que el principio de legalidad es la piedra angular del Derecho Tributario.

A nivel constitucional, el principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los municipios **deben estar establecidas por leyes.**

Así tenemos que Adolfo Arrijo Vizcaíno señala, “en términos generales, el principio de legalidad actúa como una importante limitación al ejercicio del poder público y como una especie de escudo protector de la esfera de derecho de los particulares. Es decir, bajo este principio de legalidad, queda comprendida la necesidad de que existan leyes, que con toda precisión determinen los límites y la naturaleza de la potestad tributaria.”²⁹

Así tenemos que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “**nullum tributum sine lege**”, es decir, que no puede existir ninguna contribución válida sin una ley que le dé origen.

²⁹ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, Op. Cit., pp. 23 y 24

Para el maestro Francisco de la Garza, el principio de legalidad significa, “que **la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria**, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; **por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa.**”³⁰ Cabe precisar que tratándose de exenciones en materia de contribuciones, éstas deben encontrarse también establecidas en ley.

Corroborar lo anterior el criterio que se sostuvo en la Séptima Época, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación, Volúmenes 91-96, Primera Parte, página 173, que es del tenor literal siguiente:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL. *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, ..., examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y su evolución racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determine las cargas fiscales que den soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisible o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al*

³⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco, Op. Cit. pp. 265 y 266.

caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposición legal anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”

Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo I, Parte SCJN, Tesis 168, página 169.

Es decir, el principio de legalidad representa las reglas del juego de todas las actividades tributarias del Estado, al sostener que todas sus funciones, actos, operaciones o tareas que tienen encomendadas deben estar debidamente definidas para darle **seguridad jurídica** a los particulares a quienes les dirigen sus determinaciones, resoluciones o acuerdos, pues es el hilo conductor de la vida jurídica de México, por lo que es fundamental que todo elemento de las contribuciones, se encuentre establecido en una ley formal y materialmente legislativa.

De lo anterior, podemos decir que este principio compacta el pensamiento que ha guiado la lucha por el Estado de Derecho durante siglos, una lucha por limitar el poder del Estado y su discrecionalidad, por eliminar la arbitrariedad en cualquiera de sus funciones, legislativa, administrativa o judicial, por eso no debemos de olvidar el espíritu profundamente defensivo que nutre al principio de legalidad.

Por lo tanto, este principio nos conduce a sostener, que todas **las autoridades fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite, cuidando la correcta aplicación de la misma**, para evitar el abuso o desvío de poder, la desproporción, la arbitrariedad, la injusticia manifiesta o la ilegalidad en perjuicio de los particulares, pues no se debe perder de vista que estamos en presencia de una **garantía de seguridad jurídica**.

De tal manera que dicho principio recomienda que todas las obligaciones, así como todos los derechos que tenga el gobernado en materia de contribuciones destinadas a cubrir el gasto público, deben nacer de una ley formal y materialmente legislativa, en la que se establezcan los elementos esenciales de cada contribución como lo son: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; y por lo tanto, no puede haber tributo sin una ley que lo regule.

Lo anterior, con la finalidad de salvaguardar el derecho de los contribuyentes a la seguridad jurídica, tutelada en el citado precepto constitucional a través del principio de legalidad tributaria, pues el acatamiento de éste, tiene lugar cuando se establecen en la ley los elementos que permitan conocer con certeza a los sujetos obligados, el hecho, bienes o actividad que se grava, el procedimiento o mecánica para el cálculo del tributo, la tasa o tarifa que deba aplicarse, la fecha y términos en que deban efectuarse el entero respectivo y demás variables que incidan en la base del tributo, fijándolos con la precisión necesaria que impida suscitar una situación de inseguridad jurídica para los contribuyentes.

En este contexto, al respetarse el principio de legalidad tributaria, al gobernado se le genera certidumbre sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado, cómo se calculará la base del tributo, qué tasa o tarifa debe aplicarse, cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué obligaciones o bien derechos le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse.

Este principio obedece a un doble enunciado. El primero atañe al Fisco, en tanto que el segundo se refiere a los particulares:

1. La autoridad hacendaria no puede llevar a cabo acto alguno o realizar función alguna dentro del ámbito fiscal, sin encontrarse previa y expresamente facultada para ello por una Ley aplicable al caso.
2. Los contribuyentes sólo se encuentran obligados a cumplir con los obligaciones que previa y expresamente les impongan las leyes

aplicables, y exclusivamente pueden hacer valer ante el Fisco los derechos que esas mismas Leyes les confieren.

1.6.1 DEBE ESTABLECERSE EN UNA LEY

Este principio se deriva de lo establecido por el artículo 31, fracción IV de nuestra Carta Magna, al establecer:

“... ”

*IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa **que dispongan las leyes.**”*

De lo anterior, se concluye que toda contribución debe establecerse en una ley.

Por su parte, Flores Zavala señala que “ los impuestos se deben establecer por medio de leyes 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.**”³¹

Bajo este orden de ideas, se pone de manifiesto que para dar cumplimiento a lo que exige el principio de legalidad tributaria, es que precisamente que **en una ley**, en sentido formal y material, se definan con precisión todos los conceptos relativos al sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, época de pago y sanciones aplicables, de modo que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales, a fin de no dejar en estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes del impuesto.

Sirve de apoyo a lo anterior, lo establecido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

No. Registro: 232,167

Tesis aislada

³¹ **FLORES ZAVALA, Ernesto**, “*Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*”, Ed. Porrúa, México, 2004, p. 209.

Materia(s):Constitucional, Administrativa

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 199-204 Primera Parte

Tesis:

Página: 58

IMPUESTOS. SUS CARACTERES, FORMA CONTENIDO Y ALCANCES DEBEN CONSIGNARSE EN LA LEY.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República establece la necesidad de que las cargas tributarias para los gobernados se encuentren previstas en una ley, lo cual significa no sólo que el acto creador del impuesto deba emanar del Poder Legislativo, sino que se consigne de manera expresa en la ley que establece el tributo, los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria; esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación, de tal manera que a las autoridades exactoras no les quede ningún margen de discrecionalidad en cuanto a dichos elementos a fin de evitar arbitrariedades y lograr que sus funciones se constriñan a aplicar, en los casos concretos, las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad por el Poder Legislativo, para que así el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos. Dicho en forma breve, la arbitrariedad de la imposición y la imprevisibilidad de las cargas tributarias son las que deben considerarse contrarias a la fracción IV del artículo 31 constitucional.

No. Registro: 232,796

Jurisprudencia

Materia(s):Constitucional, Administrativa

Séptima Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: 91-96 Primera Parte

Tesis:

Página: 172

"IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos 'contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y

*Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes', no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, **esté establecido por ley**; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida."*

De esta forma, el principio de legalidad tributaria se respeta en la medida en que los elementos esenciales de las contribuciones se encuentran establecidos en una ley formal y materialmente legislativa.

1.6.2 EL PAGO DEBE SER OBLIGATORIO

De acuerdo con lo que marca la propia fracción IV del Artículo 31 Constitucional, el contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, de los Estados y de los Municipios, **constituye una obligación ciudadana de carácter público.**

Al decir, que el pago de las contribuciones debe ser obligatorio, significa que toda persona que se ubique en alguna de las hipótesis normativas previstas en una ley tributaria expedida por los legisladores, automáticamente adquiere la obligación de cubrir el correspondiente tributo, dentro del plazo que la misma ley establezca.

Al respecto, es necesario insistir en que los tributos o contribuciones son ingresos tributarios que el Estado imprescindiblemente requiere para el desarrollo de sus actividades. Por ello, una vez que se ha consagrado su existencia normativa a través de la expedición de una ley que reúna los

requisitos constitucionales respectivos, el Fisco está facultado para hacerlos efectivos mediante el uso de todas las facultades que le confiere el hecho de ser un órgano representativo de los poderes públicos.

Por esta razón, la gran mayoría de los especialistas en nuestra materia concuerdan en afirmar que el cobro de los tributos es un acto de soberanía que le permite a la Administración Pública ejercitar plenamente su potestad de imperio.

De ahí que sea lícito el que para llevarla a cabo, la Hacienda Pública esté autorizada a emplear todos los medios y arbitrios que su personalidad jurídica, como órgano representativo del Estado, le confiere, incluyendo de manera especial la llamada ejecución forzosa.

Es decir, el pago de cualquier tipo de contribución es de carácter obligatorio, es decir, “no queda a la voluntad del particular cooperar o no a los gastos del Estado; es el Estado, unilateralmente, quien impone la obligación de hacerlo y puede, por lo mismo, ejercer la coacción que sea necesaria para constreñirlo a que cumpla con su obligación”.³²

Es decir, en palabras de Adolfo Arrijo Vizcaíno, “la propia Constitución, al mismo tiempo que estatuye el Principio de Obligatoriedad como un deber ciudadano de orden público, otorga al Estado los instrumentos jurídicos adecuados para velar por su plena vigencia y su cabal cumplimiento”³³

En otras palabras es un pago forzoso. Sirve de apoyo a lo anterior:

No. Registro: 810,718

Tesis aislada

Materia(s):Administrativa

Quinta Época

³² FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 39

³³ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo Op. Cit., p. 251.

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: VI

Tesis:

Página: 501

IMPUESTOS.

“Los impuestos no constituyen un beneficio para los causantes, sino un deber de contribuir a los gastos públicos”.

Por esta razón el Estado puede obtener el pago de las contribuciones por medio de la facultad económico-coactiva, o bien puede establecer sanciones, para el que no cumpla con su obligación, retener las cosas gravadas, obligar a terceros a proporcionar los datos necesarios para el control de los impuestos, exigir la colaboración de los funcionarios públicos y de los que tengan la fe pública, entre otras.

Sobre este particular es factible aseverar que el cobro de un tributo o contribución exigible, es verdaderamente el único acto jurídico que lleva aparejada ejecución.

En tales condiciones, el Principio de Obligatoriedad en Materia Fiscal tiene que entenderse en función no de la existencia de un simple deber a cargo de los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria, sino como una auténtica obligación pública, de cuyo incumplimiento pueden derivarse severas consecuencias para los gobernados.

El contribuir al sostenimiento de los gastos públicos no es, en modo alguno, una aportación voluntaria, sino que se trata de un verdadero sacrificio económico que las circunstancias imponen a la ciudadanía con el objeto de que puedan contar con una serie de servicios públicos y obras de beneficio colectivo, sin las cuales la vida en sociedad resultaría prácticamente imposible.

Por lo anteriormente dicho es que a los gobernados se les impone como una obligación a nivel constitucional el de contribuir al gasto público, y por eso se

faculta expresamente al Estado para llevar a cabo, en las situaciones que así lo ameriten, el aludido procedimiento económico-coactivo.

1.6.3 DEBE SER PROPORCIONAL

El presente principio, representa un aspecto central y fundamental para el ejercicio de la potestad tributaria del Estado y para la determinación de la obligación contributiva, contenida en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, en donde es visible la obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público de una manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Ahora bien, diversos autores señalan que no ha sido tarea sencilla precisar cuándo un tributo es proporcional y cuándo equitativo, ya que las opiniones llegan a diferir, en ocasiones radicalmente, pues para empezar existen discrepancias en cuanto a si se trata de uno o de dos principios, en razón de que el texto constitucional emplea el disyuntivo “y” (proporcional y equitativa) y no el alternativo “o”, pero se entiende que el fin de uno o de ambos principios es la **justicia fiscal**.

Por lo que respecta al presente trabajo, estimamos pertinente exponer por separado cada uno de estos principios, ya que el objetivo y alcance de cada uno de ellos tienden hacia la justicia fiscal.

Así tenemos que para el Diccionario de la Real Academia Española, el concepto de proporción y de proporcionalidad son los siguientes:

- *PROPORCIÓN.- (Del lat. Proportio, - onis). Disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa o entre cosas relacionadas entre sí.*
- *PROPORCIONALIDAD.- (Del lat. Proportionalitas, atis). Conformidad o proporción de unas partes con el todo o de cosas relacionadas entre sí.*

Es decir, interpretando dichos conceptos aplicados a la materia tributaria, Adolfo Arrijo Vizcaíno señala que, “es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o

tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados”³⁴.

Ahora bien, Narciso Sánchez Gómez, el principio de proporcionalidad, “recomienda ante todo que cada quien tribute según su capacidad económica, sus ingresos o riqueza, y que queden liberados del gravamen los que no tengan nada que aportar al fisco”.³⁵

Una definición con la que coincidimos respecto de este principio, es la que señala Adolfo Arrijo Vizcaíno, en el sentido de que “es aquel Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular”.³⁶

De lo anteriormente citado, podemos decir, que constituye un elemento esencial del principio de proporcionalidad el referente a la CAPACIDAD CONTRIBUTIVA, la cual ha sido definida por nuestro Máximo Tribunal, de la siguiente manera:

No. Registro: 900,129

Jurisprudencia

Materia(s):Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Apéndice 2000

Tomo: Tomo I, Const., Jurisprudencia SCJN

Tesis: 129

Página: 163

³⁴ Ibidem, p. 256.

³⁵ SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, Op. Cit., p. 152

³⁶ ARRIJO VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 264

Genealogía:

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo X, noviembre de 1999, página 22, Pleno, tesis P./J. 109/99.

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS.-

Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.

Y es en este punto al hablar respecto del principio de proporcionalidad tributaria, que debemos establecer que dicho principio tiene como base a la capacidad contributiva, entendida esta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, no debiendo existir obligación de contribuir si no existe capacidad contributiva, así como que debe pagar más quien tiene una capacidad contributiva mayor, y menos el que la tiene en menor proporción.

Es decir quien cuente con capacidad contributiva se encuentra obligado a contribuir con los gastos públicos, aportando una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o bien rendimientos; y quien no cuente con dicha capacidad no debe estar obligado a contribuir, en virtud de que nadie esta obligado a lo imposible.

Dicho en otras palabras, “el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan

ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”.³⁷

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cuantitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos.

Finalmente, otro aspecto de este principio, es el que debe de “considerarse en relación a la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justa y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes”.³⁸ Es decir, no basta gravar a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; sino que además es necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza que existan.

Adolfo Arrijo Vizcaíno³⁹, concluye que son tres los elementos primordiales del principio de proporcionalidad consignado en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna:

- a) Atiende a la capacidad económica de los ciudadanos, a fin de que cada uno de ellos contribuye cualitativamente en función de dicha capacidad.
- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos , utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.

³⁷ Ibidem, p. 257.

³⁸ Ibidem, p. 258.

³⁹ **Ibidem**, pp. 258 – 259..

- c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que la soporten en su totalidad

Para finalizar este punto y siguiendo al estudioso de la materia fiscal, Adolfo Arrijo Vizcaíno, se pueden englobar “las **características generales del Principio de Proporcionalidad**⁴⁰”, en las siguientes:

- a) Atiende a la capacidad económica de los contribuyentes y a la correcta distribución de las cargas fiscales entre las fuentes de riqueza existentes en una nación.
- b) Está vinculado con la economía general del País.
- c) Atiende fundamentalmente a las tasas, cuotas o tarifas tributarias.
- d) Debe inspirarse en el criterio de progresividad.
- e) Persigue la implantación de la Justicia en todo el sistema tributario nacional.
- f) Busca la desigualdad, a fin de afectar económicamente en mayor medida a las personas de mayores ingresos que a las de medianos y reducidos recursos.
- g) Existe en función de la percepción de ingresos, utilidades o rendimientos y en función de la existencia de fuentes de riqueza gravables.
- h) Regula la capacidad contributiva de los ciudadanos.
- i) Se vincula directamente con el entero de las contribuciones necesarias para sufragar los gastos públicos.
- j) Opera en atención a la capacidad contributiva de cada contribuyente, lo que motiva que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores tributos.

⁴⁰ **Ibidem**, p. 265.

1.6.4 DEBE SER EQUITATIVO

En acatamiento a lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna, referente a que toda contribución debe ser equitativa, resulta prudente señalar lo que Adolfo Arrijo Vizcaíno, comenta al hablar del término de equidad, que “conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias”.⁴¹

El maestro Emilio Margain Manautou señala al respecto que “un tributo será equitativo cuando su impacto económico, sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”.⁴²

A su vez, Narciso Sánchez Gómez, señala que el Principio de Equidad, “pugna porque todas las personas físicas y morales que estén colocadas en la misma situación y con la misma capacidad contributiva reciban el mismo impacto del tributo, en un sentido general, uniforme e igualitario.”⁴³

Adolfo Arrijo Vizcaíno, define este Principio como aquel “en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico –fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones) con excepción del relativo a las tasas, cuotas, tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad”⁴⁴

Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

⁴¹ **Ibidem**, p. 259.

⁴² **MARGÁIN MANAUTOU, Emilio**, “*Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*”, Ed. Porrúa, 12ª Edición, México, 2004, p. 109.

⁴³ **SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso**, Op. Cit., p. 152

⁴⁴ **SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso**, Op. Cit., p. 149.

De lo anterior podemos concluir que el común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento de este principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, por ejemplo, en lo referente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, de deducciones permitidas, plazos de pago, sanciones; sin llevar a cabo discriminaciones indebidas, que irían en contra de la idea de justicia fiscal.

Es decir, la equidad tributaria significa, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula, respecto de los elementos esenciales del tributo, excepto tratándose de la tasa, cuotas o tarifas las cuales deben de ser progresivas, ya que dichos elementos se encuentran regulados por el principio de proporcionalidad

De lo anterior podemos deducir “**los elementos esenciales del Principio de Equidad**”,⁴⁵ establecido en el artículo 31, fracción IV, de nuestra Carta Magna:

- a) Se refiere específicamente al problema de la igualdad de los causantes ante la ley.
- b) Se relaciona con la posición concreta del contribuyente frente a la ley fiscal.
- c) Se ocupa de los elementos del tributo, con exclusión de las cuotas, tasas o tarifas.
- d) Se inspira siempre en una noción de igualdad.
- e) Es por excelencia, la aplicación de la justicia a casos concretos.
- f) Implica tratar igual a los iguales y en forma desigual a los colocados en situación de desigualdad.
- g) Trata de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y de que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente.

⁴⁵ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 266.

- h) Atiende preferentemente a las hipótesis normativas de nacimiento y plazo para el pago de las contribuciones.
- i) Se relaciona con la regulación justa y adecuada del procedimiento recaudatorio en sí.
- j) Sólo opera con respecto a las personas que al ser sujetos pasivos de un mismo tributo, deben tener igual situación frente a la ley que lo establece, en todas las facetas de su regulación, con excepción de la relativa a sus respectivas capacidades económicas.

1.6.5 DEBEN DESTINARSE AL GASTO PÚBLICO DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL.

En relación con el tercer requisito imprescindible de validez de toda contribución, contemplado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, esto es, el resultado de las contribuciones obtenidas por el Estado, es decir, todo lo recaudado debe tener como destino el gasto público, el cual, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre 'gasto público', el importe de lo recaudado por la Federación, a través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, y se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

No. Registro: 291,648

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Quinta Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: II

Tesis:

Página: 1136

GASTOS PUBLICOS.

Para ellos debe contribuir todo mexicano, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

En virtud de lo anterior, debemos señalar que formalmente nace este concepto de gasto público, cuando en el Presupuesto de Egresos, ya sea a nivel Federal, Local o Municipal, se contempla alguna(s) partidas que destinan dicho presupuesto a sufragar diversas funciones y servicios públicos encomendados al Estado, según el ramo de que se trate, ya sea educativo, de obras públicas, seguridad pública, defensa nacional, el suelo o salario de los servidores públicos, entre otros.

No. Registro: 329,037

Tesis aislada

Materia(s):Administrativa

Quinta Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Tomo: LXV

Tesis:

Página: 2724

GASTOS PUBLICOS, CONCEPTO DE.

Por gastos públicos no debe entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino precisamente aquellos destinados a sufragar las funciones y servicios públicos.

Así tenemos, que en su sentido material, el gasto público tiene sentido social y un alcance de interés colectivo, de tal manera que todo lo recaudado por concepto de impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales, siempre debe ir enfocado a la atención de necesidades o demandas de la población, relacionadas con la prestación de servicios públicos, la construcción de obras sociales o la cobertura de requerimientos colectivos contenidos fundamentalmente en el presupuesto de egresos que haya sido aprobado por el Poder Legislativo.

CAPÍTULO 2: ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

En virtud de que hemos hecho referencia a la potestad tributaria, en el presente capítulo abordaremos el aspecto en concreto, en que se materializa el ejercicio de la potestad tributaria, es decir, hablaremos de las contribuciones en forma general y de cuáles son sus elementos.

Comencemos por establecer que nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribuciones sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifican, dando una definición para cada una de las clasificaciones. Sin embargo de los elementos que contienen clasificaciones de las contribuciones definidas, se pueden obtener un concepto de forma genérica de las contribuciones como:

“Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”⁴⁶

A su vez, también se podrían definir como “las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas”.⁴⁷

Es decir, se puede definir a la contribución como una prestación pecuniaria (en dinero o en especie), establecida en una ley de forma unilateral por el Estado, sujetándose a las reglas de generalidad, igualdad y capacidad

⁴⁶ **FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús**, “*Derecho Fiscal*”, Editorial McGRAW-HILL, 1ª Ed., México, 1998, p. 154.

⁴⁷ **GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis**; “*Derechos de los contribuyentes*”; CÁMARA DE DIPUTADOS. LVIII LEGISLATURA, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, México 2001, p. 4.

económica, a cargo de personas físicas y morales, cuya finalidad es la sufragar el gasto público de un Estado.

Actualmente, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 2° establece que las contribuciones se clasifican en **Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos**, los cuales han sido definidos legalmente de la siguiente manera:

- **Impuestos.-** En el Código Fiscal de la Federación de 1938, en su artículo 2° definía “son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Para el año de 1967 en el mismo ordenamiento legal en comento, se definían “como las prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales para cumplir con los gastos públicos”; y por último el Código Fiscal de la Federación de 1981, en su artículo 2°, fracción I, los define como “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 que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III, IV de este artículo”. Respecto de ésta última definición diversos autores la han criticado pues se dice que la definición se obtiene de forma residual o bien por eliminación.
- **Derechos.-** El actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2°, fracción IV, los define como “las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados organismos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentre previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”, al

respecto se deben de tomar en cuenta que el artículo 27 párrafos cuarto, quinto y octavo; y 42, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos nos señalan algunos de los bienes del dominio público de la Nación; así como también lo establece la Ley General de Bienes Nacionales. Y por último, es en la Ley Federal de Derechos en donde se establece cuál será la cuota que se tiene que pagar por cada bien usado o aprovechado.

- **Aportaciones de seguridad social.-** Éstas tienen su origen en el artículo 123, fracción XXIX Constitucional; y a su vez el Código Fiscal en comento, en su artículo 2° fracción II, las define como “las contribuciones establecidas en la Ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.” Cabe hacer la aclaración en este punto, que para diversos autores las aportaciones de seguridad social en si mismas no constituyen una contribución, en razón de que se encuentran establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, es decir, que no se encuentran establecidas a favor del Estado directamente. Al respecto la Ley de Ingresos de la Federación enumera las siguientes: Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para e INFONAVIT; cuotas para el IMSS; cuotas para el SAR, cuotas para el ISSSTE, cuotas para el ISFAM.
- **Contribuciones de Mejoras.-** El actual Código Fiscal de la Federación en el artículo 2°, fracción III, las define como “las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas”.

Así cada una de las contribuciones mencionadas, de conformidad con lo establecido en el artículo 6° del mismo Código Fiscal, “...se causan conforme se realizan las situaciones las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran...”, lo anterior, en cumplimiento al principio de legalidad que obliga a que los elementos de toda contribución se encuentren establecidos en una ley, por lo que a continuación

se hace un breve análisis de los elementos imprescindibles que debe contener toda contribución.

2.1.1 OBJETO

Respecto de este elemento debemos señalar que toda ley tributaria debe señalar qué es lo que grava. Así, Rodríguez Lobato define el objeto del tributo como “la realidad económica sujeta a imposición”⁴⁸, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de los bienes o servicios, etcétera, así, el objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

Margaín Manautou, manifiesta que casi “por regla general en el título de la ley fiscal correspondiente se expresa su objeto”.⁴⁹

Giuliani Fonrouge, lo define como “la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago de una suma de dinero en la generalidad de los casos, o la entrega de cantidades de cosas en las situaciones especiales en que el tributo sea fijado en especie”.⁵⁰

El objeto del impuesto “es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.⁵¹

Ahora bien, en virtud de que el artículo 2º del Código fiscal establece, que los sujetos se encuentran obligados al pago de la prestación, “cuando su situación jurídica o de hecho coincida con la prevista por la norma jurídica”. Al respecto Horacio Uresti Robledo, señala que “las leyes impositivas han gravado ambas situaciones. Los actos jurídicos como la compraventa, el arrendamiento, el usufructo, la adquisición a través de fideicomiso y otros, han sido objeto del impuesto. Las situaciones de hecho gravadas por la ley son variadas, y en ocasiones encontramos casos como los contenidos en la LIVA que atiende hechos como la traslación de otro impuesto o cualquier contribución que se

⁴⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., Op. Cit., p. 112.

⁴⁹ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 253.

⁵⁰ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Op. Cit., pp. 461.

⁵¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 134.

adicione al valor afecto al impuesto; otras leyes gravan la tenencia de autos, la tenencia o importación de mercancías de procedencia extranjera, la adquisición de un tesoro, la obtención de un premio en un sorteo, etcétera.”⁵² Por ejemplo:

IMPUESTO	OBJETO
Impuesto Sobre la Renta	Grava la renta, la ganancia, la utilidad.
Impuesto al Activo	Grava el activo neto de las empresas.
Impuesto al Valor Agregado	Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

Así, tenemos que el objeto de una contribución es lo que dicha contribución grava, es decir, el objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso a favor de las autoridades fiscales y por ende del Estado.

Por último debemos señalar que entre el objeto del tributo y el hecho imponible existe una línea muy tenue y una íntima relación, siendo que el objeto por sí solo no basta para la causación del tributo debiendo necesariamente de contemplarse el hecho o acto que se relaciona con el mismo.

2.1.2 SUJETO

En toda relación jurídico - tributaria o bien fiscal intervienen dos sujetos por un lado el sujeto activo y por el otro el sujeto pasivo, dualidad que siempre estará presente tratándose de contribuciones.

a) LOS SUJETOS ACTIVOS

Para hablar en particular de este tipo de sujetos debemos recordar que el artículo 31, Constitucional en su fracción IV, establece que la obligación de contribuir para los gastos públicos, será a favor de la Federación, del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan.

⁵² **URESTI ROBLEDO**, Horacio, “*Los Impuesto en México*”, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 1ª. Ed., 2002, México, p.81.

Es decir, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, Distrito Federal, los Estados y los Municipios; con la diferencia de que sólo los tres primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los Municipios únicamente puede administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución.

Es decir, los tres primeros cuentan con potestad tributaria y competencia tributaria, siendo que los Municipios carecen de potestad tributaria, por lo que única y exclusivamente cuentan con competencia tributaria, es decir, “a favor de estos cuatro entes jurídicos fluye la masa de recursos sustraída del patrimonio de los sujetos pasivos”.⁵³

En el presente subtema es primordial el hecho de que tenemos que hacer referencia para poder determinar os sujetos activos de la obligación jurídico tributaria en nuestra legislación, se deben tener presentes los artículos 31, fracción IV, 40 y 41 primer párrafo y 115 fracción IV de la Constitución Federal, de los cuales se desprende, que tenemos que en el sistema fiscal mexicano, son, tres los sujetos activos de la obligación tributaria, a saber:

- a) La Federación
- b) Los estados o entidades federativas (incluyendo el Distrito Federal)
- c) Los municipios.

Órganos de poder ha los cuales ya se hizo referencia en el primer capítulo del presente trabajo.

Ahora bien, existen otros órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación tributaria, los cuales son los entes autorizados por las leyes fiscales respectivas, cuando se hayan causado o realizado los hechos o situaciones jurídicas como generadores de la obligación tributaria.

⁵³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 114.

Entes que cuenta con la debida competencia tributaria y que por tanto pueden ejercer el procedimiento administrativo de ejecución. Estos órganos son:

FEDERALES:

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales.
- El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de su Tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, que le corresponde, así como las cuotas para el Sistema de Ahorro para el Retiro, a cargo de los patrones.
- El Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por conducto de su Tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a los trabajadores por patrones, que le corresponden.
- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, por conducto de su Tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado Instituto, que le corresponden.
- El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, por conducto de su Tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares, que le corresponden.

DEL DISTRITO FEDERAL:

- El Distrito Federal, por conducto de su tesorería, que es la encargada de recaudar las contribuciones que le corresponden al Distrito Federal.

ESTATALES:

- Las entidades federativas, por conducto de sus respectivas secretarías de Finanzas y Tesorerías generales, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.
- Las delegaciones de dichas secretarías.

MUNICIPALES:

- Los municipios, por conducto de sus respectivas Tesorerías, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales.
- Las delegaciones de las Tesorerías de los municipios.

Aunado a lo anterior, debemos señalar que los sujetos activos que hemos mencionado cuenta con facultades coactivas para hacer valer su calidad de acreedores del fisco, frente a los contribuyentes a favor de la satisfacción del interés social.

Así, tenemos que en toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, “en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado; aquí por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.”⁵⁴

Como ya se mencionó en subtemas anteriores, dentro de la clasificación de contribuciones se localizan la aportaciones de seguridad social, contribuciones que si bien resultan sui géneris, también se encuentran apoyadas en nuestra Constitución Política, esto se relaciona con el presente punto, ya que si bien es cierto que Constitucionalmente se establece quienes serán sujetos activos de las contribuciones, como excepción a la regla general, y derivado de que la constitución establece diversos derechos laborales, consignados en el artículo 4º (derecho a la salud); así como en el diverso 123, fracciones XII, XIV, XV, y XXIX, (derecho a una vivienda y seguridad social), por lo que considero importante mencionar que existen los llamados organismos fiscales autónomos, los cuales si bien es cierto, son organismos descentralizados con

⁵⁴ **Idem**, p. 114.

personalidad jurídica propia y diversa a la del Estado, forman parte de la Administración Pública Federal Paraestatal, ya que, “no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución”.⁵⁵

Algunos de estos organismos descentralizados a los que hacemos referencia son el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto del Fondo Nacional de Vivienda, el Instituto del Seguro Social para Servidores Trabajadores al Servicio del Estado, Instituto de las Fuerzas Armadas de México, ya que estos organismos descentralizados dan cumplimiento al mandato constitucional de otorgar la prestación del servicio público de seguridad social, sustituyendo el Estado a los patrones en las obligaciones de seguridad social que originariamente, respecto de sus trabajadores, corresponde fundamentalmente a ellos. Esta situación, “también se puede presentar respecto de organismos que tienen encomendada la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional”.⁵⁶

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

Es decir, estos organismos fiscales autónomos si bien carecen de potestad tributaria, en algunos de ellos cuentan con competencia tributaria directamente, es decir, tienen facultades económico coactivas respecto de contribuciones provenientes de aportaciones de seguridad social.

Por tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios y el Distrito

⁵⁵ **Ibidem**, p. 115

⁵⁶ **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl**, Op. Cit., p. 132.

Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, como los organismo fiscales autónomos.

b) LOS SUJETOS PASIVOS

El sujeto pasivo es aquél que tiene legalmente la obligación de pagar una contribución.

Con la intención de llegar a una definición respecto de este tipo de sujetos, es importante citar algunos antecedentes legislativos, que han estado vigentes:

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, de 30 de diciembre de 1938, establecía:

“Sujeto o deudor de un crédito fiscal es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes, está obligada de una manera directa al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”.

El artículo 13 del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 decía:

“Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al Fisco Federal”.

A su vez, debemos señalar que el Código Fiscal de la Federación de 1981, no contiene una definición respecto del sujeto pasivo.

Ahora bien, el actual Código, es decir, el que se encuentra vigente en 2007, continúa siendo omiso, respecto a establecer una definición de sujeto pasivo, ya que única y exclusivamente establece en el artículo 1º, párrafo primero: *“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”*, que si bien es cierto, no define al sujeto pasivo, si se desprende de éste Código quienes tienen dicha calidad.

Entonces ahora podemos enunciar, quienes pueden ser sujetos pasivos de una relación jurídico tributaria, siguiendo lo señalado por Ernesto Flores Zavala:

“I.- Una persona física

- ✓ Artículo 21, fracción I y II del Código Fiscal de 1938;
- ✓ Artículo 13 del Código Fiscal de 1966; y
- ✓ Artículo 1° del Código Fiscal de 1981.

II.- Una persona moral o privada

- ✓ Artículo 21, fracción III, del Código Fiscal de 1938;
- ✓ Artículo 13 del Código Fiscal de 1966; y
- ✓ Artículo 1° del Código Fiscal de 1981

III.- Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.

- ✓ Artículos 21, fracción IV, del Código Fiscal de 1938;
- ✓ Artículo 13 del Código Fiscal de 1966 por ser personas morales;
- ✓ Artículo 1° del Código Fiscal de 1981 por la misma razón”.⁵⁷

Para poder decir que un ente público es sujeto pasivo de la relación tributaria debemos saber que éste lo será, siempre y cuando no este ejerciendo algún acto de autoridad, es decir, “cuando el acto realizado por el Estado no entraña una orden o un mandato y la relación jurídica que entraña ese acto sea de la naturaleza civil, dicho acto no será de autoridad sino de derecho privado, por lo tanto puede considerarse al sujeto que realiza dicho acto como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.”⁵⁸

⁵⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pp. 78 y 79.

⁵⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 82.

Una vez que hemos hecho una referencia histórica de este sujeto pasivo y de quienes pueden tener dicha calidad, a continuación se señalan diversos conceptos que aportan los doctrinarios en la materia.

Para Raúl Rodríguez y Lobato, el sujeto pasivo de la obligación fiscal “es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal”.⁵⁹

Humberto Delgadillo define al sujeto pasivo conforme a la teoría general del Derecho, como “la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma.”⁶⁰

Antonio Jiménez González afirma que, “es aquel que ha de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y a quien llama “sujeto contribuyente”⁶¹

Para Narciso Sánchez Gómez, el “sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho generador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley”.⁶²

En virtud de lo anterior podemos decir que el Sujeto Pasivo, es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar una contribución.

⁵⁹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 147.

⁶⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 115.

⁶¹ JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de Derecho Tributario*, ECAFSA, México, 2001).

⁶² SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “Op. Cit., p. 366.

Carlos Giuliani Fonrouge, señala que “el sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación, y que puede ser el contribuyente o un tercero”.⁶³

Rafael Bielsa, hace una pequeña aclaración al respecto, pues señala que “los llamados sujetos responsables no lo son por la obligación tributaria, sino por la obligación administrativa”.⁶⁴

Al respecto Horacio Uresti Robledo, señala que “el sujeto pasivo del crédito fiscal realiza su conducta encuadrando en la hipótesis señalada por la ley, mientras que el responsable solidario aparece como codeudor del sujeto pasivo por disposición de la ley, por encontrarse en franca relación, pero no es propiamente sujeto pasivo, ya que no ha realizado el supuesto para que nazca la obligación fiscal”.⁶⁵

Ernesto Flores Zavala define al sujeto pasivo del impuesto como “el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél”.⁶⁶

Con motivo de lo anterior, podemos definir al sujeto pasivo, a la persona física o moral que da nacimiento a la obligación tributaria, y que por tanto tiene a su cargo el cumplimiento de ésta de forma directa, **en virtud de haber realizado el hecho generador de la contribución,** por lo que debe pagar una cierta cantidad de dinero o bien en especie, para contribuir a los gastos públicos.

Ahora bien, el artículo 26, enlista a diversos sujetos que tendrían la calidad de responsables solidarios junto con los contribuyentes, por lo que podemos decir que se trata de sujetos terceros auxiliares de la administración pública, que

⁶³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit., p. 348.

⁶⁴ BIELSA, Rafael, “Derecho Fiscal”, S/E, Buenos Aires, 1952, p. 68.

⁶⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit. p. 79.

⁶⁶ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p.71.

existen con la finalidad de facilitar la recaudación de las contribuciones, pero que adquieren la calidad de codeudores de la obligación tributaria, pero en calidad de garantes del cumplimiento de la obligación fiscal, ya que estos terceros que reciben el nombre genérico de responsables solidarios a diferencia de los sujetos pasivos, no realizan el hecho generador de la contribución, pero no por ello dejan de ser responsables indirectos de su pago.

Es decir, el sujeto responsable solidario, “es aquel que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley debe cumplir con la obligación tributaria”.⁶⁷ Este sujeto responsable con frecuencia se encuentra en la realidad tributaria, ya sea porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal solo o en concurrencia de otras personas; ya sea porque él haya sustituido al deudor que realizó el hecho generador, voluntariamente o por imperio de la ley; bien ya sea por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o, por haber adquirido un bien o negociación que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor que originó el nacimiento de la obligación tributaria.

En este segundo caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, “ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica la actividad de recaudación, de donde deriva la posibilidad de que respecto de un mismo tributo existan varios sujetos con la calidad común de deudores, a los cuales se les puede exigir el pago del crédito fiscal”.⁶⁸

Así para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez en materia tributaria, “la figura del responsable tributario, tiene su origen en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con una particular situación jurídica o de hecho señalada en la ley”.⁶⁹

⁶⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 116.

⁶⁸ *Ibidem*, p. 117.

⁶⁹ *Idem*.

Por tanto, a diferencia de los sujetos pasivos (contribuyentes), que son identificados por la ley debido a que realizaron el hecho generador, en el caso de los responsables tributarios les es impuesta esta calidad jurídica por distintas razones, sin que realicen el presupuesto generador del tributo. Es decir, “los responsables solidarios soportan la obligación de pago no a título del deber constitucional de contribuir, sino a título de garantía, en su más amplia acepción, del pago de la deuda tributaria.”⁷⁰

Así como respecto del sujeto pasivo en el Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, no se establece disposición expresa que defina genéricamente la figura, tampoco hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como responsabilidad solidaria, por lo que, al realizarse los supuestos descritos en la ley, los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.

La responsabilidad tributaria, cuenta con antecedentes legislativos que la contemplaban y en algunos casos hasta se encontraba clasificada, como lo es en el Código Fiscal de la Federación de 1938 el cual distinguía cuatro clases de responsabilidad que eran: “**directa, sustituta, solidaria y objetiva.**”⁷¹

- 1. La responsabilidad directa.-** La tiene la persona cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, la persona que produce o es propietaria o poseedora de la cosa gravada o realiza el acto gravado, etc.
- 2. La responsabilidad sustituta.-** Se presenta cuando un tercero se obliga con el fisco por el responsable directo. Esta situación es semejante a la que en el Derecho Privado se conoce con el nombre de sustitución de deudor, que se realiza cuando un tercero se obliga a pagar por el deudor.

⁷⁰ Idem.

⁷¹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., pp. 113 - 123.

3. La responsabilidad solidaria.- La regla general es que esta responsabilidad la establece la ley para los terceros, a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron. Este tipo de responsabilidad tiene un significado completamente distinto del que tiene el Derecho Privado. Lo característico de esta responsabilidad fiscal es:

- ✓ Que la ley la establece cuando un tercero falta al cumplimiento de alguna de las obligaciones.
- ✓ Que no habrá derecho de repetición si paga el responsable solidario, porque no lo establece la ley.

4. La responsabilidad objetiva.- Se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivó la causación del impuesto. Se presentan los siguientes casos:

- ✓ Adquirentes de inmuebles afectos a un crédito fiscal.
- ✓ Adquirentes de muebles afectos a un crédito fiscal.
- ✓ Adquirentes de bienes muebles e inmuebles afectos a los impuestos sobre herencias y legados y sobre donaciones.
- ✓ Adquirentes de negociaciones, créditos o concesiones que dieron origen a ingresos gravados con impuestos personales.

Ya en el Código Fiscal de la Federación de 1966, se suprime esta clasificación de las responsabilidades y les llama a todas “responsabilidad solidaria”.⁷² Y así llegamos hasta el Artículo 26 del Código Fiscal de la Federación de 31 de diciembre de 1981, en el cual no se dividen los tipos de responsabilidad y únicamente se engloban todas en una sola solidaria:

“Son responsables solidarios con los contribuyentes...”

- ✓ Retenedores y recaudadores

⁷² **Ibidem**, p. 126.

- ✓ Personas que efectúen pagos provisionales por terceros
- ✓ Liquidadores y síndicos
- ✓ Directores, gerentes generales o administrador único
- ✓ Adquirentes de negociaciones
- ✓ Representantes de personas no residentes en el país
- ✓ Quienes ejerzan la Patria Potestad o tutela
- ✓ Legatarios y donatarios
- ✓ Voluntad de responsabilidad solidaria
- ✓ Los terceros para garantizar interés fiscal
- ✓ Socios o accionistas
- ✓ Sociedades respecto de la enajenación de acciones o partes sociales
- ✓ Sociedades escindidas
- ✓ Empresas con establecimiento permanente en el país que se dediquen a la transformación de bienes.
- ✓ Personas a quienes residen en el extranjero, les presten servicios.
- ✓ Sociedad que administre tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero.
- ✓ Los asociados en la asociación en participación

Es decir, tomando en consideración los antecedentes legislativos hasta llegar al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, y apoyándonos en las clasificaciones doctrinarias podríamos decir que se presentan las siguientes responsabilidades:

1. **“Responsabilidad solidaria por retención o recaudación.** En el caso de aquellas personas que por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o de retener, cuando cobran ciertos servicios, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.
2. **Responsabilidad solidaria por representación.** En esta situación se encuentran algunas personas por una función específica de representación; por ejemplo, cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta

de los contribuyentes, en que se les impone la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las contribuciones.

3. Responsabilidad objetiva. Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones; de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar los adeudos que existan respecto del bien adquirido.

4. Responsabilidad voluntaria. Este caso, como su nombre lo indica, se da cuando la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago de un adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo”.⁷³

Es decir, el Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (artículo 1º), y después de enumerar quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes (artículo 26), absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, es que llegamos a la conclusión que el legislador mexicano distingue sólo dos clases de responsabilidades; como lo señala Emilio Margáin, “como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal”.⁷⁴

Así, la responsabilidad solidaria “implica una dualidad de sujetos deudores al mismo nivel, ya que son titulares de la deuda tanto el contribuyente como el responsable, a tal grado que el cumplimiento total de la deuda se puede exigir a cualquiera de ellos, y con uno que pague, cualquiera que éste sea, aquélla se extingue respecto de los dos, debemos de tener presente que la responsabilidad en materia tributaria siempre será solidaria”.⁷⁵

⁷³ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 118.

⁷⁴ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 282.

⁷⁵ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 118.

En el entendido de que la responsabilidad solidaria “constituye un privilegio a favor del acreedor, ya que con ella su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a ambos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario”.⁷⁶

Es decir, en síntesis, responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, entre otras, no existiendo para los autores del Código Fiscal ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidad que en materia fiscal pueden presentarse.

Otro aspecto relacionado con la calidad de sujeto pasivo de las contribuciones, es el referente a la capacidad de éstos, es decir, ya que, “para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones *ex lege*, que surgen por disposición de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipótesis normativa”.⁷⁷

De lo anterior podemos decir que para adquirir la calidad de sujeto pasivo basta la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen una capacidad contributiva.

Por lo anteriormente dicho, podemos definir al sujeto pasivo de forma general, a toda persona física o moral, que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentra obligada al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador de la contribución, y a su vez, podemos diferenciarlo del responsable solidario en razón de que este último si bien es cierto es codeudor de la obligación tributaria, lo hace en su calidad de garante del cumplimiento de pago de dicha obligación, máxime cuando éste último no le dio nacimiento a esta, por lo que únicamente funge como un tercero auxiliar de la administración pública respecto de la recaudación de las contribuciones.

⁷⁶ Idem.

⁷⁷ Ibidem, p. 119.

2.1.3 HECHO IMPONIBLE

Para Raúl Rodríguez Lobato, toda legislación fiscal “establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, hecho imponible.”⁷⁸

A su vez, para Luis Humberto Delgadillo, “es la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa”.⁷⁹

Podemos decir que el hecho imponible es al Derecho Tributario es lo que “el tipo” al Derecho Penal, en donde el hecho imponible, tiene solo una existencia ideal en la legislación tributaria.

En este aspecto, tenemos que el hecho imponible es el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada contribución y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria. Así el hecho imponible constituye la situación de hecho o de derecho que define o bien configura a cada contribución, y a su vez, legitima la imposición, en cuanto que sólo por su realización puede producirse la sujeción a determinada contribución y por tanto se actualice su exigibilidad.

Es decir, el hecho imponible debe ser, en todos los casos, un elemento fijado por la Ley; y se trata siempre de un hecho de naturaleza jurídica creado y definido por la norma, y que no existe hasta que ha sido descrito o tipificado.

⁷⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 115.

⁷⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 94.

Para Luis Humberto Delgadillo, en virtud de que el Código Fiscal de la Federación es omiso en precisar una definición legal del hecho imponible, “debemos entender que los elementos del mismo se encuentran dispersos en todas las leyes fiscales especiales; sin embargo, los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en toda ley fiscal son: el objeto, los sujetos, la base, la tasa, cuota, la tarifa, la época de pago y, en su caso, las excepciones que procedan.”⁸⁰

Las cosas a que se refieren los hechos imponibles pueden agruparse según Raúl Rodríguez Lobato, de la siguiente manera:

- a) “Un bien material: predios, edificaciones, vehículos, cerveza, vino, materias primas, entre otros.
- b) Un bien jurídico, esto es, el resultado de una creación del Derecho: patentes, derechos de autor, concesiones mineras, póliza de seguro, entre otros.
- c) Un concepto abstracto, el cual requiere siempre de una definición legal o de la Ciencia del Derecho: renta, patrimonio, herencia, entre otros”.⁸¹

El elemento objetivo puede contener diversas modalidades como lo indica Hugo Carrasco Iriarte, las cuales pueden consistir en:

- “Un hecho o fenómeno económico, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia.
- Un acto o negocio jurídico, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- El estado o cualidad de la persona, por ejemplo: el domicilio o nacionalidad.
- La titularidad de derechos o bienes, por ejemplo: el propietario o el poseedor en el impuesto predial y la tenencia de vehículos, respectivamente”.⁸²

⁸⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Ibidem, p. 96.

⁸¹ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 118.

En relación con lo anterior, Raúl Rodríguez Lobato, señala que “entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.”⁸³

Para Luis Humberto Delgadillo, el hecho imponible, “es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria”.⁸⁴

De gran importancia en el estudio del hecho imponible es el examen de **su aspecto temporal**, para estar en condiciones de establecer los derechos y obligaciones tanto del sujeto pasivo como del sujeto activo, por lo tenemos que hacer referencia a lo establecido en el artículo 6° del vigente Código Fiscal de la Federación:

“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”.

Por su estructura temporal observamos que **los hechos imponibles pueden clasificarse en “instantáneos y periódicos”**.⁸⁵

Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

⁸² CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Derecho Fiscal I” Editoria IURE, México, 2003, pp. 194 y 195.

⁸³ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 119.

⁸⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 95.

⁸⁵ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., p. 196.

Los periódicos son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los Impuestos Sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al período de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año, existiendo excepciones a esta regla tratándose de sociedades mercantiles.

Es decir, debe tomarse en cuenta el tipo de hecho imponible de que se trate, recordando que para que éste exista, es requisito sine qua non, que se encuentre la descripción en específico de los elementos de la situación jurídica o de hecho que conforman un hecho imponible en una ley.

El maestro Hugo Carrasco Iriarte, señala que “el elemento material u objetivo del hecho imponible, es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha tomado en cuenta para establecer el tributo”⁸⁶. A título de ejemplo se puede citar la propiedad o posesión de un bien en cuanto al impuesto predial, y la enajenación o la prestación de un servicio respecto al impuesto al valor agregado.

Es decir, el hecho imponible consiste en que el legislador establece situaciones, circunstancias, o presupuestos de hecho hipotéticamente previstas en una ley, las cuales al realizarse dan origen a la obligación tributaria, por ejemplo, cuando se lleva a cabo un acontecimiento o fenómeno económico; un acto o negocio jurídico; la titularidad de un derecho; la percepción de un ingreso; la propiedad o la posesión; el consumo de un bien o servicio; la producción de un bien o servicio; la importación de mercancías; entre muchas otras circunstancias que pueden configurar el hecho imponible.

⁸⁶ **Ibidem**, p. 195.

2.1.4 HECHO GENERADOR

Para Luis Humberto Delgadillo, “es la realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.”⁸⁷

El hecho generador, “es el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario”.⁸⁸

Es decir, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho generador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento coincide con la situación abstracta prevista en la ley.

Haciendo un tipo de analogía, podemos decir que el hecho generador del Derecho Fiscal corresponde a la conducta, (imputabilidad) o hecho del Derecho Penal.

Por tanto, en materia tributaria es de especial importancia y trascendencia, el momento en que se realiza o bien se concreta el hecho generador, pues es en éste momento en que nace la obligación fiscal, lo cual a su vez nos permite determinar entre otros aspectos a considerar:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

⁸⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 94.

⁸⁸ RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Op. Cit., p. 115.

- b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

En pocas palabras, la realización del (hecho imponible) supuesto normativo (hecho generador) da lugar a las obligaciones. Éste es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, “el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación”.⁸⁹

Debemos dejar en claro que en materia fiscal, “el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible”.⁹⁰

Es decir, la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal, como se puede apreciar en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación vigente:

⁸⁹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto Op. Cit., p. 96.

⁹⁰ Idem.

“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...”

Desde el punto de vista económico, el elemento material del hecho generador señala Hugo Carrasco, se puede clasificar en:

- “La obtención de un ingreso.
- La percepción de una renta.
- La propiedad o la posesión de un bien.
- Un acto o negocio jurídico.
- El consumo de un bien o servicio.
- La producción de determinados bienes o servicios”.⁹¹

2.1.5 BASE

“Esta representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente”.⁹²

Para Ernesto Flores Zavala, “Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”.⁹³ Por ejemplo, monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, por citar algunos ejemplos.

Hugo Carrasco Iriarte la define como “la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico – tributaria”.⁹⁴

⁹¹ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., p. 195.

⁹² FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. Cit., p. 158.

⁹³ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 135.

⁹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., p. 196.

Así, la base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución menos las deducciones autorizadas en la ley. Ahora bien, en caso de no permitirse deducciones por la legislación conducente, la misma base será la gravable.

Para efectos de identificar, e individualizar la base, ésta debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma mensurable, que en la especie lo es la unidad fiscal o unidad del impuesto.

Es decir, en complemento a este concepto de base, se debe describir qué se entiende por unidad fiscal o unidad del impuesto, la cual, “es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto del impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto”.⁹⁵ Por ejemplo, un metro, un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cantidad de ingresos, entre otros.

A su vez, Hugo Carrasco Iriarte las bases gravables pueden ser de cuatro clases: pura, disminuida, amplia o restringida⁹⁶:

- a) **Base pura.** Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) **Base disminuida.** Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.
- c) **Base amplia.** Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etcétera.
- d) **Base restringida.** En ésta, el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o del Distrito Federal.

⁹⁵ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 135.

⁹⁶ CARRASCO IRIARTE, Hugo , Op. Cit., p. 199.

2.1.6 CUOTA, TASA Y TARIFA

La tasa también se conoce en la doctrina como la cuota o alícuota, y a su vez respecto de ésta podemos decir, que “se encuentra representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.”⁹⁷ Por ejemplo un 10% o un 15%.

La tasa “es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto por pagar”,⁹⁸

Podemos definir entonces a la tasa como una parte proporcional de la base gravable que corresponde a la contribución por pagar.

La cuota del impuesto, “es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento.”⁹⁹

Ahora bien, no es el propósito del presente trabajo ahondar en este punto, por lo que sólo señalaremos que las cuotas pueden ser de los siguientes tipos: de derrama o contingencia; fija; proporcional; progresiva la cual a su vez puede ser indirecta o directa.

Ahora bien, para Ernesto Flores Zavala, define a **la tarifa**, como “las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”.¹⁰⁰

En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

⁹⁷ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. Cit., p. 158.

⁹⁸ CARRASCO IRIARTE, Hugo, Op. Cit., p. 199.

⁹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p. 135.

¹⁰⁰ Idem.

Es decir, la tarifa es una relación de bases y tasas que dan el impuesto por pagar.

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, señala que las tarifas pueden ser de cuatro tipos: “**de derrama**, cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto del gravamen; **fija**, cuando en la ley se expresa la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria; **proporcional**, cuando se establece un tanto por cierto fijo, cualquiera que sea el valor de la base; y **progresivas**, cuando aumentan al aumentar la base”.¹⁰¹

Por ejemplo:

- De tasa: En el caso del Impuesto al Valor Agregado, se puede aplicar una tasa ya sea del 0%; del 10% o bien del 15%.
- De tarifa: En el caso del Impuesto Sobre la Renta, se establece una tarifa progresiva.
- De cuotas: Las que se localizan en la Ley de Comercio Exterior.

Es decir, una vez que el contribuyente sujeto a determinado impuesto, se ha determinado la base para efectos del impuesto, quedará simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso, para conocer el impuesto causado.

La época de pago de obligación fiscal, “es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación. El pago debe efectuarse dentro del plazo o bien en el momento que la ley señala para el efecto”.¹⁰²

2.1.7 OBLIGACIONES

En el Derecho Romano fue Justiniano el que definió a la obligación como: *obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*: “La obligación es un vínculo jurídico que nos

¹⁰¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 98.

¹⁰² Idem.

construye en la necesidad de pagar una cosa según el derecho de nuestra ciudad”¹⁰³

De la definición anterior se tiene que la obligación es un vínculo, es decir, hay una relación entre un acreedor que es el que tiene derecho de exigir el pago o cumplimiento del objeto de la obligación y un deudor que es el que tiene el deber de cumplir o pagar conforme a lo que se pactó en las leyes.

LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

El presente tema se encuentra plagado de diversos criterios muchos de ellos en contraposición, ya que tratándose de la obligación tributaria, la cual deriva de la relación jurídica tributaria, ya que las opiniones siguen siendo divergentes respecto de su contenido, ya que algunas consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con un hacer, un no hacer y, otros, hasta con tolerar. Por lo que nos permitimos citar algunas de las definiciones al respecto.

Para Carlos Giuliani Fonrouge, “la obligación tributaria se refiere al deber de cumplir la prestación establecida por la ley”.¹⁰⁴ Es decir, “es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por ley.”¹⁰⁵

Emilio Margain, la define como “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.”¹⁰⁶

Aunque diversos tratadistas sostienen que la obligación tributaria consiste única y exclusivamente en una obligación de dar, existen otros autores como

¹⁰³ **ACOSTA ROMERO**, Miguel y **MARTÍNEZ ARROYO**, Laura, A., “*Teoría General del Acto Jurídico y Obligaciones*”, 1ª Edición, Editorial PORRÚA, México, 2002, p. 78.

¹⁰⁴ **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M., Op. Cit., p. 424.

¹⁰⁵ **Ibidem**, p. 429.

¹⁰⁶ **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio, Op. Cit., p. 244.

Hugo Carrasco Iriarte, que señala que en virtud del objeto de la obligación tributaria, “no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria”.¹⁰⁷

De acuerdo con lo expuesto, nos pronunciamos a favor de la denominación de obligación tributaria “para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer”¹⁰⁸

Aunado a lo anterior, es conveniente aclarar que algunos autores incluyen dentro de la obligación tributaria, la acción de tolerar, “por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de un conducta diferente a la de no hacer, y que se trata de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a diferencia de la obligación de no hacer, en la que no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad.”¹⁰⁹

Es importante señalar que en relación a la clasificación de la obligación tributaria existen diversos criterios, pues diversos autores sostienen que la obligación de dar, encuentra su clasificación como obligación sustantiva o principal; mientras que las obligaciones que implican una conducta de hacer, no hacer o bien tolerar, las clasifican como formales, secundarias o incluso accesorias.

Por lo que respecta a los adjetivos de secundarias o accesorias utilizados para clasificar a las obligaciones de hacer, no hacer, y tolerar, los consideramos incorrectos ya que “existen obligaciones de hacer, no hacer o tolerar que son

¹⁰⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 91.

¹⁰⁸ Ibidem, p. 92.

¹⁰⁹ Ibidem, p. 93.

independientes de la obligación de pagar las contribuciones”¹¹⁰(dar), por lo tanto, no es del todo aceptable el calificativo de obligaciones accesorias, aunado a que “todo lo accesorio implica dependencia, y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva”¹¹¹, lo cual, como podemos darnos cuenta, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que una obligación consistente en un hacer, no hacer, o tolerar, pueden existir aun sin que exista obligación de dar, o bien subsisten aun después de que se haya extinguido la obligación principal.

Esta situación puede presentarse cuando reuniéndose todas las circunstancias que hacen coincidir la situación de un individuo con la prevista en la ley, falta sólo la realización del hecho generador del crédito fiscal, y la finalidad entonces de las obligaciones formales, básicamente tiene por objeto controlar al sujeto pasivo para el caso de que existiendo la obligación de pago no trate de burlarla.

Con relación a lo anterior, el artículo 1º del Código Fiscal de 1981 (vigente a la fecha) en el párrafo cuarto establece:

“Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes”.

En virtud de lo anteriormente dicho y para efectos del presente trabajo nos apegaremos a la siguiente clasificación: a la obligación fiscal cuyo objeto es un dar, la denominaremos **obligación fiscal sustantiva** y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamaremos **obligación fiscal formal**.

Entendiéndose por Obligación fiscal sustantiva según Hugo Carrasco Iriarte “aquella que consiste esencialmente en una acción de DAR”.¹¹² “Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del

¹¹⁰ **Ibidem**, p. 92.

¹¹¹ **Idem**.

¹¹² **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl**, Op. Cit., p. 109.

precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena”.¹¹³

Al respecto debemos tener presente, que las leyes especiales señalan la forma de determinar la base del impuesto y la cantidad a pagar, así como los plazos”. Sin pasar por alto que el Código fiscal de la Federación establece la forma de computar los plazos y remite al reglamento y a las disposiciones administrativas generales en las que se indican los pormenores tales como el formulario a utilizar, el lugar de presentación, la forma como se expide el cheque, etcétera

A su vez, tenemos que el maestro Hugo Carrasco Iriarte, define a las obligaciones formales como aquellas “que no contienen como consecuencia el pago o su determinación, es decir, aquellas que no traten del objeto, sujeto, base, cuota o tarifa, exenciones, época de pago periodo de imposición, tales como las obligaciones de llevar contabilidad, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, expedir comprobantes fiscales, etcétera”¹¹⁴. Por lo que podemos decir que dentro de las obligaciones formales se encuentran las siguientes conductas:

- **HACER.** Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, entre otras.
- **NO HACER.** “Son prohibiciones previstas en la ley, cuya realización acarrea una sanción que puede ser multa o la determinación de contribuciones y accesorios”.¹¹⁵ El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo determinadas conductas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes, o para determinar las contribuciones los contribuyentes no podrán cambiar de la opción elegida.

¹¹³ CARRASCO IRIARTE, Hugo Op. Cit., p. 191.

¹¹⁴ CARRASCO IRIARTE, Hugo, “Glosario Jurídico Fiscal”, 2ª Ed., IURE EDITORES, Volúmen 1, México, 2004, p. 113.

¹¹⁵ URESTI ROBLEDO, Horacio, Op. Cit., p. 468.

- **TOLERAR.** Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad. “Estas obligaciones se encuentran en la ley con el propósito de permitir a la autoridad administrativa verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.”¹¹⁶

Es decir, podemos señalar a manera de ejemplo algunas de las obligaciones a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

OBLIGACIÓN SUSTANTIVA: Consiste en la acción de DAR, es decir realizar el pago de la prestación en dinero o en especie que se entrega a sujeto activo respectivo, siempre y cuando ésta última forma se encuentre autorizada por la ley.

OBLIGACIONES FORMALES:

1. DE HACER.-

- Inscripción en el registro Federal de Contribuyentes.
- La presentación de declaraciones
- La presentación de avisos
- Expedición de comprobantes fiscales
- Obligación de llevar contabilidad y de conservarla
- Obligación de utilizar los formatos oficiales
- Presentar dictamen de estados financieros
- Proporcionar información y documentación
- Conservar la opción elegida
- Verificar datos de terceros
- Solicitar comprobantes.
- Autodeterminar y realizar los cálculos correspondientes a las contribuciones a su cargo.

¹¹⁶ **Ibidem**, p.469.

2. DE NO HACER.-

- No llevar doble contabilidad,
- No abandonar el domicilio fiscal durante una visita domiciliaria,
- No cambiar de opción elegida para efectos de determinar las contribuciones
- No enajenar mercancía que no se acredite su estancia en el país.
- No deducir gastos que no sean estrictamente indispensables.

3. **DE TOLERAR.-** El ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, el ejercicio del procedimiento administrativo de ejecución.

Así para Raúl Rodríguez Lobato, “las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos, las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión de la evasión fiscal”.¹¹⁷

De donde concluimos que las obligaciones del sujeto pasivo son sustantivas (dar) y formales (hacer, no hacer o bien tolerar).

a) Características de la obligación tributaria:

Para autores como Emilio Margáin Manautou, las principales características de la obligación tributaria consisten en:

1. “Es de derecho público, es decir, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama de Derecho.
2. Tiene su fuente sólo en la ley
3. El acreedor o sujeto activo es siempre el Estado.
4. El objeto es único y consiste siempre en dar.
5. La obligación tributaria siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie.

¹¹⁷ **RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl**, Op. Cit., p. 109.

6. Tiene como finalidad recabar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos.
7. Sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directos.
8. Responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo”.¹¹⁸

Carlos Giuliani señala que la obligación tributaria cuenta con las siguientes características:¹¹⁹:

- Consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente.
- Siempre es una obligación de dar sumas de dinero o cantidades de cosas.
- Tiene su fuente única en la ley.
- Nace al producirse la situación de hecho a la cual vincula la ley el establecimiento del gravamen (presupuesto del tributo).
- Sus elementos básicos son sujetos activo, pasivo y el objeto.

De lo anterior podemos concluir que las principales características de la obligación tributaria son las siguientes:

1.- Tiene su fuente u origen en la ley, ya que “sólo por mandato de ésta puede surgir la obligación tributaria, ya que la voluntad jurídica de los individuos es inapta para crearla.”¹²⁰ Es decir, implica una obligación *ex-lege*, de modo tal, que la voluntad del legislador las determina, a diferencia del ámbito del derecho privado, donde la mayor parte de las obligaciones surgen de la voluntad de las partes *ex-contratum*. Por lo que se concluye que “La obligación tributaria nace, se crea, se instaure por fuerza de la ley; ya que en la ley radican todos sus factores germinales”¹²¹. En otras palabras, la ley grava la actividad económica

¹¹⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., pp. 243 y 244.

¹¹⁹ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Op. Cit., p. 435.

¹²⁰ *Ibidem*, p. 429.

¹²¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 93.

o hecho, que, de realizarse, traerá como consecuencia el surgimiento de la obligación fiscal.

2.- Consiste en un vínculo personal entre el Estado y el contribuyente.

3.- Nace cuando se configuran en la realidad los elementos del hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador. Es decir, “la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley.”¹²² Al respecto, debemos citar el contenido del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el cual establece:

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

4.- Una vez que nace y que se ve materializada a través del hecho generador, implica la obligación de los sujetos pasivos de autodeterminar la cantidad de contribución que debe pagar, en la fecha y plazos y formas establecidos para ello.

5.- Su objeto se ve materializado en acciones de dar (prestaciones en dinero o en especie cuando la ley lo permita); así como también puede entrañar acciones de hacer, de no hacer o inclusive de tolerar.

6.- Los sujetos activos o bien acreedores de la obligación tributaria, es decir, aquellos que pueden exigir el cumplimiento de ésta, son la Federación, los Estados, los municipios y el Distrito Federal, en virtud de lo establecido en el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución, así como los organismos fiscales autónomos.

¹²² MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 291.

7.- La finalidad intrínseca que persigue es recaudar las cantidades necesarias para que los sujetos activos anteriormente mencionados los destinen al gasto público.

8.-Da la calidad de responsable solidario, al tercero que interviene en la creación de hechos imposables, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo.

Al tratar este tema se debe tener presente que el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos.

2.1.7.1 RELACIÓN JURÍDICO TRIBUTARIA

Una vez que hemos hablado de la obligación tributaria, es importante precisar su diferencia con otra figura de igual importancia dentro de nuestra materia, como lo es la relación jurídico tributaria, las cuales con frecuencia suelen confundirse, de manera errónea, ya que por lo que respecta a la relación jurídico tributaria, en esencia tiene una finalidad de crear una situación de igualdad entre los contribuyentes y el Fisco, ya que de ella derivan derechos y obligaciones para ambas partes.

Se dice que la relación jurídico-tributaria, que es de derecho público, “corresponde a la vinculación que se crea entre el Estado y los particulares – contribuyentes o terceros-, como consecuencia del ejercicio del poder tributario.”¹²³ Por lo que siempre debemos tener presente que de toda relación jurídico tributaria se derivan derechos y obligaciones tanto para el sujeto activo, como para el sujeto pasivo y responsables solidarios.

Para Humberto Delgadillo, “esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de **relación jurídico-tributaria.**”¹²⁴

¹²³ GIULIANI FONROUGE, Carlos M., “Op. Cit., p. 435.

¹²⁴ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 89.

El autor en comento, define la relación jurídico tributaria como el “vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.”¹²⁵

A su vez, Giuliani Fonrouge, señala que “la relación jurídica tributaria está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros por otra.”¹²⁶

Humberto Delgadillo Gutiérrez, señala que es importante identificar a la relación jurídico tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, “pues resulta que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquella es el todo y ésta sólo una de sus partes” .¹²⁷ Es decir, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, situación que no acontece tratándose de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. Lo que constituye la principal diferencia entre la obligación fiscal y la relación tributaria o como también se le conoce, relación jurídico tributaria.

Por lo que “el sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones a favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos, en virtud de que la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; y la obligación tributaria, solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.”¹²⁸

Así, para Emilio Margáin Manautou, la relación jurídico tributaria “la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el

¹²⁵ Ibidem, p. 90.

¹²⁶ **GIULIANI FONROUGE, Carlos M.**, “Op. Cit., p. 425.

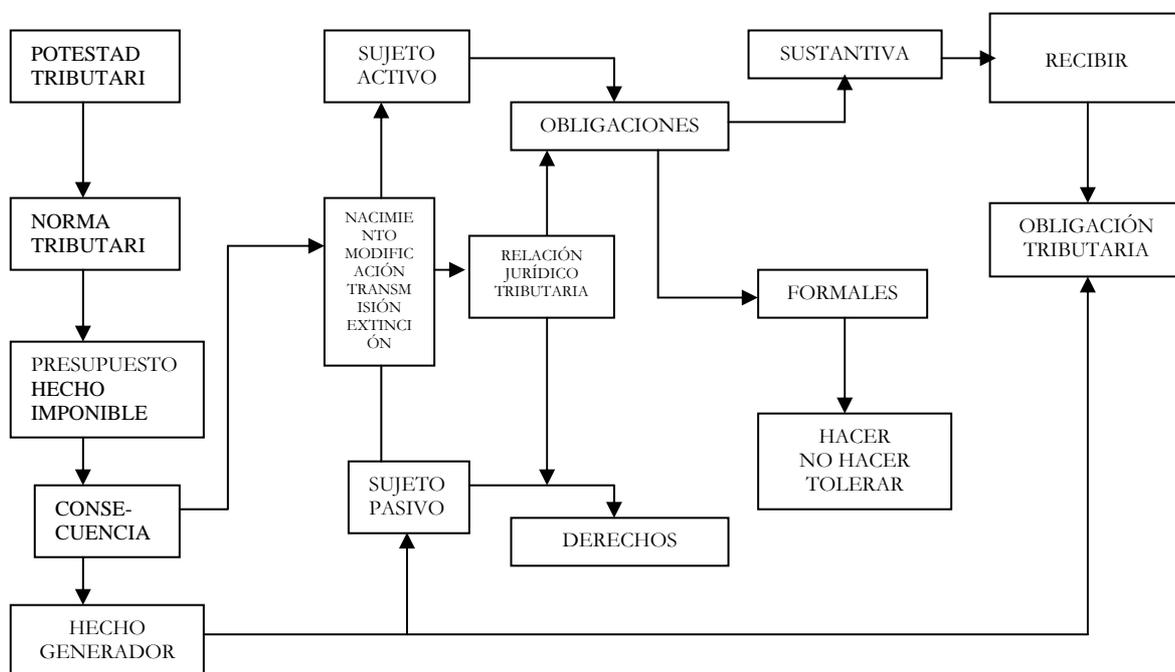
¹²⁷ **DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto**, Op. Cit., p. 90.

¹²⁸ **MARGÁIN MANAUTOU, Emilio**, Op. Cit., p. 285.

sujeito activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria".¹²⁹

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico-tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro **que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes.**¹³⁰

Derivado de lo anteriormente planteado, y para efectos del presente trabajo realizaremos la clasificación de las obligaciones tanto del sujeto activo, por separado, pues las obligaciones del sujeto activo como ya vimos derivan de la relación jurídico tributaria, y en atención a su vez del nacimiento de la obligación tributaria (a cargo del sujeto pasivo), por lo que el cuadro que a continuación se presenta contiene la estructura de las obligaciones del sujeto Activo, las cuales consideramos derivan directamente de la relación jurídico tributaria, como se podrá observar a continuación:



¹²⁹ Ibidem, p. 286.

¹³⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 90.

Como se puede apreciar del cuadro que antecede, para efectos del presente subtema, nos enfocamos en el aspecto de las obligaciones del sujeto activo, las cuales consideramos provienen de la relación jurídico tributaria, por medio de la cual se generan derechos y obligaciones para el sujeto pasivo (sustantiva –dar- y formales), así como para el sujeto activo (sustantiva –recibir- y formales), haciendo especial énfasis en las obligaciones en este caso de las autoridades fiscales, ya que como quedó plasmado con anterioridad la obligación tributaria sustantiva siempre se encuentra a cargo de sujeto pasivo, pero dicha situación no exime al sujeto activo de tener que cumplir con determinadas obligaciones si bien no tributarias, si obligaciones.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; y por lo tanto señala Emilio Margáin, “se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria”.¹³¹

Es decir, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Ahora bien, respecto del **SUJETO ACTIVO**, de la relación jurídico tributaria, si bien no se encuentra constreñido a la obligación de **DAR** derivado de la obligación tributaria, en virtud de que dicha obligación se encuentra establecida a cargo únicamente del sujeto pasivo de la obligación tributaria, podemos establecer que las autoridades fiscales tienen una especie de obligación sustantiva, la cual consideramos “derivada de la relación jurídico tributaria”, y no de la obligación tributaria, aunque se relaciona directamente con ella, y ésta consiste en la obligación sustantiva a cargo de las autoridades fiscales de **RECIBIR** de los contribuyentes el pago correspondiente por concepto de contribuciones, por lo que se puede ejemplificar de la siguiente manera:

¹³¹ **MARGÁIN MANAUTOU, Emilio**, Op. Cit., p. 285.

A).- OBLIGACIÓN SUSTANTIVA.- Recibir las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos.

Cabe hacer la aclaración, de que existe una excepción a esta obligación sustantiva a cargo del sujeto pasivo, la cual consiste en que también se puede encontrar obligada a realizar la devolución de cantidades, derivadas de un saldo a favor o bien de un pago de lo indebido, cuando ello proceda ya sea de oficio o a petición de parte.

B).- OBLIACIONES FORMALES.- Hacer, No Hacer, Tolerar.

Es decir, la relación jurídico tributaria implica la necesaria existencia de derechos y obligaciones recíprocos entre las partes que la conforman (autoridades fiscales y contribuyentes), obligaciones estas en principio formales, ya que estas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada, dejando a salvo la posibilidad de que se genere una obligación sustantiva para ambas partes derivado de la causación del tributo.

Ahora, por un lado las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar los actos fiscales de los contribuyentes, pero también tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente.

Aunado a lo anterior, “las autoridades fiscales al igual que los contribuyentes se encuentran constreñidos a dar cumplimiento a determinadas situaciones que podemos llamar obligaciones formales, para que los gobernados cumplan de una mejor manera con sus obligaciones como sujeto pasivo, por lo que las autoridades fiscales (sujeto activo) tienen algunas obligaciones tanto principales como secundarias”¹³² entre las que se ubican algunas de la siguientes:

¹³² FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit., p.74.

La principal consiste en la percepción o cobro de la prestación tributaria. No es un derecho del Estado percibir los impuestos, porque no es potestativo para él hacerlo, es obligatorio. Es decir, establecido por la ley un impuesto, las autoridades fiscales deben cobrarlo, porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado, aunque si bien es cierto la autoridad fiscal se encontraría obligada a recaudar todas las contribuciones, también es cierto que esta obligación se encuentra condicionada a que se nazca la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, para efectos del presente trabajo, es importante señalar que una de las máximas obligaciones que tienen las autoridades fiscales derivado de la relación jurídico tributaria, es la referente a respetar el principio de legalidad, es decir, máxime en materia tributaria que la aplicación de las leyes debe ser estricta, el ejercicio de sus facultades y atribuciones debe encontrarse soportada siempre en un marco de legalidad, pues recordemos que las autoridades sólo pueden hacer aquello que les esta permitido; es decir, es una de sus obligaciones principales de las autoridades fiscales el respetar lo establecido tanto en nuestra Constitución Política, así como en todas y cada una de las leyes fiscales que les imponen a su vez diversas obligaciones.

Así, tenemos también las obligaciones relacionadas con el cumplimiento de la obligación tributaria a cargo de los contribuyentes; son las que tienen por objeto determinar el crédito fiscal para hacer posible su percepción, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en tres grupos:

a).- Obligaciones de hacer: Las mas importantes las identificamos con todas aquellas actuaciones o bien diligencias que se realizan por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación, como por ejemplo, practicar visitas domiciliaria, determinar la existencia del crédito fiscal, fijar las bases para su liquidación, entre otras.

- Asistencia al contribuyente.- “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento de lo anterior, podrá orientar fiscalmente a los contribuyentes de forma inmediata, confidencial y gratuita”¹³³.
 - “Proporcionar asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.
 - ~ Crear y mantener oficinas en diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.
 - ~ Señalar con precisión en los requerimientos, los documentos que el contribuyente debe presentar ante las autoridades fiscales.
 - ~ Ejecutar por todo el país reuniones con los contribuyentes en donde se les informe las modificaciones a las disposiciones fiscales y los periodos de presentación de declaraciones.
 - ~ Publicar anualmente las resoluciones dictadas por el Fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de modo tal, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente: son las denominadas misceláneas fiscales”¹³⁴.

- RESOLVER CONSULTAS PLANTEADAS SOBRE HECHOS REALES Y CONCRETOS.- El contribuyente también tiene derecho a consultar en forma individual a las autoridades tributarias sobre situaciones reales y concretas en materia fiscal. En virtud de lo anterior, las autoridades fiscales tienen la obligación de resolver sobre las instancias o peticiones que se le formulen en un plazo de tres meses o bien de cuatro tratándose de la materia de comercio exterior”¹³⁵.

- Expedir constancias, autorizaciones, registros.- Emitir o bien expedir la autoridad fiscal correspondiente, la constancias de registro ante ella, (por ejemplo, constancia de registro federal de contribuyentes, o bien

¹³³ GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis, Op. Cit., p. 36.

¹³⁴ Ibidem, pp. 35 -36.

¹³⁵ Ibidem, p. 37.

confirmación de registro de firma electrónica avanzada, o bien constancia de registro patronal).

b).- Obligaciones de no hacer, como por ejemplo, no otorgar autorización de pago en plazos (diferido o en parcialidades) si no se cumple con determinados requisitos, o por ejemplo no autorizar la condonación de créditos fiscales si éstos no se encuentran firmes.

c).- Obligaciones de tolerar.- Por ejemplo respetar el régimen fiscal de tránsito de mercancías, el derecho de los contribuyentes de designar testigos en las diligencias que lo ameriten, así como el derecho a señalar bienes.

Es decir, de acuerdo con la estructura del sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tienen a su cargo, además de las función recaudatoria, las complementarias que son las de control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

En virtud de todo lo anteriormente dicho, podemos concluir que la relación jurídico tributaria es de especial importancia, ya que de ella derivan las diversas obligaciones de las autoridades fiscales, por lo que podemos definir a ésta, como el vínculo jurídico que nace con motivo de la realización de situaciones jurídicas o de hecho previstas por la norma tributaria con motivo del ejercicio de la potestad tributaria del Estado, del que se derivan derechos y obligaciones recíprocos entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

2.2 PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

2.2.1 ADAM SMITH

Sobre el particular, dejamos asentado que la idea de regir la relación tributaria por normas jurídicas, tiene por objeto el impedir, hasta donde las circunstancias lo permiten, abusos, y/o arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, que al amparo del derecho que dicha relación tributaria les confiere de exigir

determinadas aportaciones económicas de los gobernados, puede hacerlos objeto de verdaderas exacciones que impliquen la confiscación de su patrimonio o de la totalidad del fruto legítimo de su trabajo, pretextando que necesitan de tales recursos para sufragar los gastos públicos.

No debe olvidarse que las normas jurídico – tributarias en múltiples ocasiones han servido de instrumento para la consagración de los más grandes absurdos e injusticias. “Recuérdese el Impuesto sobre la Sal, implantado en Francia y en la Rusia absolutista de los Siglos XVII y XVIII, que obligaba a cada habitante a adquirir anualmente un número fijo de kilogramos de este producto –independientemente de que necesitara o no esta cantidad para su consumo personal- a fin de procurarle al Tesoro Real una renta segura derivada del cobro del tributo respectivo.”¹³⁶

Otro ejemplo, lo encontramos en nuestra propia historia, “cuando en el año de 1853, bajo la administración del General Antonio López de Santa Anna, se decretaron sendos impuestos sobre el uso y tenencia de ventanas y perros, que ocasionaron, por una parte, el que la Ciudad de México presentara un curioso aspecto arquitectónico, al haberse tenido que tapiar la mayoría de las ventanas de las casas y edificios para disminuir al máximo posible el campo de aplicación de este absurdo gravamen y por la otra, el sacrificio de centenares de estos animales, con los mismos fines de elusión tributaria.”¹³⁷

Así tenemos, que el ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición de determinadas contribuciones, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, “el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.”¹³⁸

¹³⁶ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, Op. Cit., p. 208.

¹³⁷ Idem.

¹³⁸ **DELGADILLO GUTIÉRREZ**, Luis Humberto, Op. Cit., p. 67.

Ahora bien, estos principios básicos o elementales a que hacemos referencia, tienen su origen primordialmente en las ideas del padre de la economía Adam Smith, quien desde hace más de dos siglos, abordó los principios de **IGUALDAD, CERTIDUMBRE, COMODIDAD Y ECONOMÍA**, en su obra intitulada Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones, en particular en el Libro V, capítulo II, parte II, de la mencionada obra, en la que se analizan diversas cuestiones de Economía Política, entre ellas realiza un estudio acerca de las características esenciales de los tributos.

Estos principios a través del tiempo han adquirido tal relevancia, que inclusive en algunas constituciones o bien Cartas Magnas de diversos países, se han tomado en consideración por parte de los legisladores al momento de su elaboración. Dichos principios han resultado ser tan elementales en nuestra materia que siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

Un ejemplo de lo anterior, lo tenemos en nuestra propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que en el texto de la fracción IV del artículo 31 de dicho documento se advierte sin lugar a dudas la influencia del pensamiento de Adam Smith.

Dentro de este contexto, el estudio de los principios doctrinarios en materia fiscal se presenta como un tema de especial relevancia, debido a que no se trata del estudio de ideas teóricas e hipotéticas, sino de cuestiones de elemental sentido común jurídico que, con el tiempo, se han incorporado a un buen número de las Constituciones Políticas en vigor, y por ende, se han transformado en Derecho Positivo. Situación que contribuye, hasta donde las circunstancias lo permiten, a la realización de la tarea primordial que el Derecho Fiscal tiene asignada: regular con certeza, obligatoriedad, justicia, equidad y proporcionalidad, la relación tributaria.

Así, nuestro estudio quedará enfocado hacia la exposición de los siguientes principios doctrinarios en materia fiscal consagrados en la obra del economista

ingles de Adam Smith, no sin precisar que existen muchos que han aparecido con el devenir del tiempo, pero abordaremos los del autor en cuestión por considerarlos primigenios y los de mayor relevancia.

Para el efecto de realizar un breve análisis de las máximas de Adam Smith, comenzaremos por citar los conceptos vertidos al respecto por este tratadista.

2.2.1.1 PRINCIPIO DE IGUALDAD, GENERALIDAD Y PROPORCIONALIDAD

*“Los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal. Los gastos del Gobierno, en lo que concierne a los súbditos de una gran nación, vienen a ser como los gastos de administración de una gran hacienda con respecto de sus copropietarios, los cuales, sin excepción, están obligados a contribuir en proporción a sus respectivos intereses. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición. Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una solo de aquellas tres fuentes originarias de toda renta (ganancia, salarios, renta) de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual n toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos. En la investigación que acometemos de las diferentes contribuciones, rara vez haremos mención más extensa sobre esta especie de desigualdad, y en la mayoría de los casos ceñiremos nuestras observaciones a aquella que particularmente ocasione el impuesto determinado de que se trate y recaiga en forma desigual sobre aquella renta privada que reciba su inmediata influencia”.*¹³⁹

Del párrafo que antecede se pueden desprender tres principios elementales que se relacionan entre sí, “también denominado de

¹³⁹ SMITH ADAM, *“Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”*, Volúmen III, Libro V, (Revisión y adaptación al castellano moderno de la traducción del licenciado José Alonso Ortiz, publicada en 1794, por la Redacción de “España Bencaria”), Editorial BOSCH, Barcelona, 1947., p. 117.

justicia, se proyecta bajo dos formas: **la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.**¹⁴⁰

- **La generalidad** se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.
- **La uniformidad** significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, “lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es la posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo”.¹⁴¹

Yo de la lectura que realizada a la parte anteriormente citada del principio en comento, considero que también se desprende del principio de justicia tributaria la forma correspondiente a la proporcionalidad de las contribuciones.

- **Proporcionalidad** la cual amerita los siguientes comentarios:
 - a) El principio se enuncia diciendo básicamente que todo ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado bajo cuya soberanía reside, en una proporción lo más cercana posible a su verdadera capacidad económica.¹⁴²

Aunado a lo anterior, Adam Smith deja sentada una verdad capital al aseverar que: “todas las rentas y haberes de los individuos de una sociedad vienen a deducirse en último término de tres distintos fondos: la renta, la ganancia y los salarios. Todo tributo, asimismo, viene finalmente a pagarse por alguno, algunos, o todos a la vez, de estos tres

¹⁴⁰ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 69.

¹⁴¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 69.

¹⁴² ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo Op. Cit., p. 211.

fondos diferentes, del mismo modo que de ellos se deducen las rentas particulares.”¹⁴³ Lo anterior quiere decir, que toda contribución debe incidir sobre un ingreso, una utilidad o un rendimiento, ya que el primer presupuesto lógico e indispensable para que un ciudadano pueda contribuir a la riqueza de su Nación, radica en el hecho de que previamente ese ciudadano haya generado su propia riqueza.

Es muy importante destacar que Adam Smith utiliza la palabra “**proporción**”, queriendo con ello significar que para que un sistema tributario resulte justo y equitativo no basta con que quienes más ganan contribuyan en forma **cuantitativamente** mayor que las personas de menores ingresos, sino que es necesario que esa mayor aportación económica se haga en forma **cualitativa**. Dicho en otras palabras, “si a dos ciudadanos que respectivamente ganan 10 y 50 pesos se les aplica la misma tasa impositiva del 3%, por ejemplo, el que gane 50 contribuirá cuantitativamente hablando más que el que gane 10, pero no lo hará en forma cualitativa, puesto que en ambos casos el impacto fiscal será exactamente el mismo: equivaldrá al 3% de la ganancia obtenida”.¹⁴⁴

Por eso, a partir de la publicación de la Riqueza de las Naciones, se ha sostenido invariablemente que, “los únicos tributos que se ajustan al Principio de Proporcionalidad son aquellos cuya base gravable se determina mediante tarifas progresivas”.¹⁴⁵

Utilizando el ejemplo mencionado, podemos señalar que, “si en vez de emplearse una tasa fija del 3% para ambos casos, se aplica al que gana 10 una tasa del 1%, y al que percibió 50 una cuota contributiva del 5%, se habrá cumplido en plenitud con la invocada máxima de Proporcionalidad”.¹⁴⁶

¹⁴³ SMITH ADAM, Op. Cit., p. 116.

¹⁴⁴ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 211.

¹⁴⁵ Ibidem, p. 212.

¹⁴⁶ Idem.

Consecuentemente, para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, “el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos.”¹⁴⁷ “De ahí que las contribuciones a tasa o porcentaje fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante Principio”¹⁴⁸.

b) La observancia o inobservancia del apuntado Principio de Proporcionalidad conduce a lo que Smith denomina “igualdad o desigualdad de imposición”.¹⁴⁹ Ahora bien, estos criterios de igualdad o desigualdad, a fin de no confundirnos en esta cuestión resulta un poco complicada, debe entenderse en la forma que a continuación se expresa:

- Existirá igualdad en la imposición o tributación cuando a causantes con ingresos distintos se les grave en proporción a su capacidad económica, aplicándoseles tarifas basadas en porcentajes diferenciales.
- Por el contrario, habrá desigualdad en la tributación cuando a sujetos pasivos que posean diferente capacidad económica se les apliquen tarifas basadas en cuotas, tasas o porcentajes fijos.

Es decir, este principio consistente en que la carga impuesta a cada ciudadano no debe fijarse solamente en función a su capacidad económica, sino que su impacto patrimonial debe incidir sobre una porción razonable de su ingreso, utilidad o rendimiento. Dicho en otras palabras, “un tributo no debe absorber la totalidad o una parte sustancial de las percepciones de un contribuyente, y que en tal evento, lejos de resultar proporcional, se convierte en un acto

¹⁴⁷ Idem.

¹⁴⁸ Idem.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 213.

confiscatorio por medio del cual el Estado llega a apoderarse de gran parte del patrimonio de los causantes o de una porción significativa del fruto legítimo de su trabajo.”¹⁵⁰

- El principio en comento implica no sólo el que cada ciudadano debe contribuir al sostenimiento del Estado en una proporción lo más cercana posible a su capacidad económica, sino también de manera muy importante “el que los tributos incidan cualitativamente y por igual sobre todas las fuentes de riqueza disponibles en el país de que se trate.”¹⁵¹

Lo anterior, significa que las contribuciones deben establecerse además, de en función de lo que cada ciudadano gana, “en proporción a todos los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital, salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal, posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas, todo tipo de ingresos mercantiles, importaciones, exportaciones, etcétera.”¹⁵²

De modo que, “dentro de una correcta planeación del orden jurídico-fiscal de un país, si se quiere cumplir con esta máxima justicia elemental, es deber del legislador el distribuir proporcionalmente las cargas tributarias entre todas las fuentes de riqueza de que se disponga,¹⁵³” a fin de no hacerlas incidir sobre una o varias en particular, porque a pesar de que individualmente los tributos se estructuran para gravar a sus destinatarios proporcionalmente a sus respectivas capacidades económicas, si en lo general – es decir, en relación a la totalidad de las fuentes imponibles que en una nación existan en un momento dado- se incumple con lo que esta máxima

¹⁵⁰ **Ibidem**, p. 215.

¹⁵¹ **Ibidem**, p. 214.

¹⁵² **Idem**.

¹⁵³ **Idem**. .

preceptúa, el sistema vulnerará de cualquier manera el Principio que nos ocupa.

De ahí que no esté de más el repetir las sabias palabras utilizadas por Adam Smith al exponer esta cuestión: *“Es necesario tener presente, para todo género de contribución, que cualquier tributo que viene finalmente a pagarse por una solo de aquéllas tres fuentes originarias de toda renta, de que hemos hablado más arriba, es esencialmente desigual en toda aquella parte que deja de obrar sobre las otras dos...”*¹⁵⁴

De modo que, resumiendo nuestros comentarios interpretativos acerca de este principio de proporcionalidad, estamos en condiciones de concluir que se traduce en la observancia, por parte de cualquier sistema tributario inspirado en ideales de justicia, de estos tres postulados¹⁵⁵:

- El gravar cualitativamente mediante tasas porcentuales de tipo diferencial a quienes posean una mayor capacidad económica, a fin de que el impacto patrimonial que sufran sea más elevado que el que tengan que soportar los ciudadanos de mediana o menor capacidad económica.
- El distribuir por igual las cargas públicas entre todas las fuentes de riqueza gravable disponibles en una nación en un momento dado, con el objeto de que el peso de la contribución nacional no recaiga exclusivamente sobre una o varias de esas fuentes.
- El establecer tasas tributarias que incidan sobre una porción razonable del ingreso, utilidad o rendimiento obtenidos por cada ciudadano, sin que tal incidencia implique, bajo ninguna circunstancia, la confiscación de la totalidad o de una parte sustancial del patrimonio o del producto legítimo del trabajo y del esfuerzo del propio ciudadano.

¹⁵⁴ SMITH ADAM, Op. Cit., p. 117.

¹⁵⁵ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 216.

2.2.1.2.- CERTIDUMBRE

“El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona. Donde ocurra lo contrario resultará que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará mas o menos sujeta a la férula del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. La incertidumbre de la contribución da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.¹⁵⁶

En este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones “tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta qué límites tiene la misma” ¹⁵⁷, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen.

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, y las penas en caso de infracción, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas. ¹⁵⁸

¹⁵⁶ SMITH ADAM, Op. Cit., pp. 117-118.

¹⁵⁷ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 69.

¹⁵⁸ Idem. ción,

Es decir, el presente principio da pie para la formulación de una serie de interesantes comentarios interpretativos, entre los que destacan los siguientes:

1. Todo tributo debe poseer fijeza en sus elementos constitutivos, ya que de otra manera se da paso al abuso y a la arbitrariedad de las autoridades encargadas de la recaudación, las que a su capricho podrían llegar a fijar las cuotas impositivas, fechas de pago, obligaciones a satisfacer, entre otros aspectos a considerar respecto de toda contribución.

Los elementos constitutivos de los que habla Adam Smith se refieren al tiempo de cobro, la forma de pago y la cantidad que deba satisfacerse. Sin embargo, como la técnica fiscal ha evolucionado con el transcurso del tiempo, pensamos que en la actualidad el Principio de Certidumbre debe hacerse extensivo a los elementos constitutivos de las contribuciones en la actualidad que, en términos generales, corresponden a sujeto pasivo; sujeto activo; objeto; tasa, cuota, tarifa; base gravable; fecha y forma de pago; infracciones, delitos y sus respectivas sanciones.

Así tenemos que “cuando una ley fiscal establece con certeza y presión todos y cada uno de los elementos que hemos enumerado, desaparece o reduce considerablemente la posibilidad de que los órganos recaudadores, inclusive a través de la expedición de Reglamentos y circulares, abusen arbitrariamente de los sujetos pasivos”.¹⁵⁹

Es decir, el principio de certidumbre de las contribuciones permite tener el acceso a los gobernados del alcance de sus obligaciones, así como a su vez el alcance las de las facultades y atribuciones de las autoridades fiscales, estableciendo por ende un límite a las autoridades fiscales en sus actuaciones frente a los gobernados. Este principio se encuentra tutelado a nivel constitucional con el principio de legalidad de las contribuciones, establecido en el artículo 31, fracción IV, en relación con el diverso 39 de Código Fisca de la

¹⁵⁹ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, “Op. Cit., p. 218.

Federación, en el cual se establece que los elementos de las contribuciones no podrán verse modificados sino mediante un proceso legislativo.

2. Al indicar que todo tributo **“ha de ser claro, llano e inteligible para el contribuyente y para cualquier otra persona”**, Adam, Smith sienta otra verdad capital; ya que como señala Adolfo Arrijo Vizcaíno, “existen sistemas tributarios afectos a desarrollar una legislación expresada en términos complejos, altamente técnicos y sofisticados, y en preceptos de oscura redacción”.¹⁶⁰

El claro ejemplo del no cumplimiento a este principio son las disposiciones fiscales que nos rigen, las cuales se encuentran redactadas en una forma tan complicada, que están muy lejos de ser comprensibles para el ciudadano común.

Todo ello, a pesar de que en la fracción I del Artículo 33 del Código Fiscal, se exprese más como un buen deseo que como una realidad palpable, que las autoridades fiscales procurarán:

“Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.”

Es decir, si bien es cierto que la ignorancia de la ley no excusa de su cumplimiento, también lo es que el legislador no debe caer en extremos y pretender que grandes sectores de la población cumplan puntualmente con un conjunto de obligaciones que ni siquiera entienden.

3. El desacato al Principio de Certidumbre propicia la corrupción y la altanería de las autoridades fiscales por conducto de sus respectivos funcionarios, es por ello que para evitar arbitrariedades en cuanto a la aplicación de las leyes tributarias, es necesario que éstas generen certeza en el alcance de las obligaciones que tiene todo contribuyente, para así evitar llegar a instancias

¹⁶⁰ Idem.

judiciales que en muchas terminan legislando, ante la omisión de los legisladores, a través de la jurisprudencia.

2.2.1.3 COMODIDAD

*“Todo tributo o impuesto debe exigirse en el tiempo y modo que sea más cómodo y conveniente a las circunstancias del contribuyente”.*¹⁶¹

Así, tenemos que existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. “Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.”¹⁶² A este respecto, cabe formular los siguientes comentarios:

1. El Principio de Comodidad “atiende *en principio*, a los plazos o fechas que deben establecerse en las leyes tributarias para el pago de las contribuciones.”¹⁶³ Plazos y fechas que deben fijarse en forma tal que a los contribuyentes les resulte práctico y poco gravoso el cumplir con sus deberes tributarios.
2. En efecto, la comodidad en el entero de los créditos fiscales se refiere también, “a los lugares en donde el mismo debe efectuarse y al procedimiento que debe seguirse para llevarlo a cabo”.¹⁶⁴ Es decir, debe comprender integralmente todos los aspectos relacionados con el procedimiento de pago, en virtud de que una adecuada recaudación sólo es posible facilitando al máximo a los contribuyentes el cumplimiento de sus deberes.
3. Dentro de este contexto, aparece un segundo problema: la forma de pago, ya que en atención al Principio de Comodidad también debe interpretarse

¹⁶¹ SMITH ADAM, Op. Cit., p. 118..

¹⁶² DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Op. Cit., p. 70.

¹⁶³ ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 221.

¹⁶⁴ *Ibidem*, p. 222.

en el sentido de que “los documentos que los contribuyentes deben elaborar para efectuar el pago (declaraciones de impuestos, formularios, etcétera) aparezcan redactados en forma clara, sencilla y comprensible, de manera que puedan ser requisitados, sin incurrir en error, por cualquier ciudadano promedio.”¹⁶⁵

2.2.1.4.- ECONOMÍA

En relación con esta cuarta máxima, Adam Smith apunta lo siguiente:

“Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o a más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro Público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro Público, de las cuatro maneras siguientes: la primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo; la segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionarían trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho; la tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justificadamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse de un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de inringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella; en cuarto y último lugar, si sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que un hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria. De uno o

¹⁶⁵ Ibidem, p. 224.

de otro de estos cuatro modos es como los tributos suelen sacar mucho más de los vasallos, con gravamen de los contribuyentes, que lo que entra en realidad al Erario y sin beneficio para la Real Hacienda”¹⁶⁶

De lo anteriormente citado, se desprende la esencia de ésta última máxima, radica en que no deben realizarse mayores erogaciones con motivo de la recaudación de una contribución que lo que realmente ingresa a la cuenta pública (es decir, lo efectivamente recaudado), coloquialmente se diría, que lo que se intenta evitar con este principio es que NO salga mas caro el caldo que las albóndigas.

Para evitar que la recaudación de una contribución se vuelva antieconómica, Adam Smith señala cuatro de las principales causas que vuelven el cobro de una contribución ANTIECONÓMICO, como lo pueden ser:

- Que las autoridades fiscales se gasten más en la recaudación de lo que efectivamente se recauda. Existen autores como Emilio Margain Manautou que señala que “Cuando el costo de la recaudación exceda del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable”¹⁶⁷ Por ejemplo, esto se puede evitar, “con la organización un sistema recaudatorio ágil, eficiente y en perpetua operación, que no requiera de miles de empleados cuyos salarios y prestaciones sociales constituyan una carga más para los contribuyentes, y cuyas ausencias, enfermedades, vacaciones y actos de irresponsabilidad, perjudiquen la continuidad operativa del sistema.”¹⁶⁸
- Que al establecerse cargas tributarias demasiado elevadas a una determinada fuente de riqueza, se frena la inversión en dichos ramos, con lo cual se priva de la oportunidad de generar mayor riqueza.

¹⁶⁶ SMITH ADAM, Op. Cit., pp. 118 - 119.

¹⁶⁷ MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, Op. Cit., p. 42.

¹⁶⁸ ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, Op. Cit., p. 225.

- Otra causal que hace antieconómica la recaudación de una contribución son las sanciones tal elevadas que pueden derivar de la omisión de una contribución, ya que aunado al pago de la contribución omitida se tienen que pagar en la mayoría de los casos actualizaciones, multas y recargos que en muchos de los casos son mayores éstos últimos a la contribución omitida, derivando en la configuración de créditos fiscales impagables, ya que en muchas de las veces se traba embargo sobre las negociaciones, inmuebles, o bien mercancías, lo que impide que continúe a dinámica en la generación de riqueza.
- Y un último aspecto que trata ADAM SMITH y que es por demás relevante para el tema que se trata en el presente trabajo, lo es, el que se someta a un contribuyente a diversas facultades de comprobación, deriva en que la recaudación sea antieconómica, ya que los funcionarios que las realizan tienen que seguir cobrando sus respectivos sueldos, lo que deviene en antieconómica la recaudación de las contribuciones, máxime si ese contribuyente ya fue sujeto a diversa(s) facultades de comprobación por la autoridad fiscal, por la misma contribución, así como por el mismo periodo ya revisado, lo que hace más antieconómica la recaudación, ya que una segunda revisión por los mismos hechos, misma contribución y mismo periodo no hace más que evidenciar la falta de eficacia de la autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

De ahí que el costo de la recaudación fiscal sea un asunto de especial trascendencia, puesto que cuando el mismo es excesivo o desproporcionado a la percepción neta de la Hacienda Pública, "...por una parte priva al Estado de ingresos tributarios indispensables para el desarrollo de sus actividades, obligándolo a obtener mayores ingresos financieros que, por lo común, suelen incrementar el déficit presupuestario, y por la otra, genera sentimientos de inconformidad entre los gobernados que no reciben en servicios públicos y en obras de interés general, un beneficio equivalente a las cantidades que en aras de la relación jurídico tributaria sacrifican de sus ingresos, utilidades o

rendimientos”.¹⁶⁹ Es decir, toda contribución debe derivar de un apropiado sistema de planeación que lo haga redituable, teniendo siempre como justificación y destino la satisfacción del gasto público y no uno diverso, tomando en consideración los principios que hemos hecho referencia.

2.3 PRINCIPIOS LEGALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Para efectos del presente subtema debemos tener presente que los principios jurídicos de las contribuciones son aquellos que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Éstos, pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios. Los primeros son aquellos que están establecidos en la Constitución; los segundos son los establecidos en las leyes ordinarias que se refieren a la actividad tributaria del Estado. “Todos juntos constituyen, el Derecho Tributario, rama del Derecho Financiero público o Derecho Fiscal.”¹⁷⁰

Dichos principios jurídicos ordinarios o bien principio de legalidad, se encuentran contemplados en las leyes ordinarias de los impuestos, que aunque no tienen la fijezza de los establecidos por la Constitución, sí rigen todo lo relativo a los elementos esenciales de los impuestos, como sujeto, objeto, cuotas, forma de recaudación, sanciones, e integran con las normas constitucionales el Derecho Tributario.

En nuestro derecho positivo, podemos distinguir tres clases de disposiciones ordinarias: La Ley de Ingresos de la Federación, las diversas leyes fiscales y demás disposiciones reglamentarias de cada uno de los renglones de ingresos, y el Código Fiscal de la Federación, siendo que del contenido de éstos se pueden desprender diversos principios de forma tácita o expresamente.

¹⁶⁹ **Idem.**

¹⁷⁰ **FLORES ZAVALA, Ernesto**, Op. Cit., p. 177.

2.3.1 EL PRINCIPIO DE CERTEZA JURÍDICA Y SU IMPACTO EN TODA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS

El presente subtema es de especial relevancia para el estudio de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente objeto del presente trabajo, en razón de que dicha ley se encuentra conformada por diversos preceptos correspondientes a una ley imperfecta, en razón de que en ella se establecen diversos derechos, respecto de los cuales no se establece una sanción expresa en caso de incumplimiento por parte de las autoridades fiscales.

En virtud de lo anterior, es que debemos remitirnos a lo establecido en el artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación vigente en el ejercicio fiscal de 2005, año en que se publicó la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual establecía lo siguiente:

*“**Artículo 31.** En el ejercicio fiscal de 2005, toda **Iniciativa en materia fiscal**, incluyendo aquellas que se presenten para cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006, **deberá incluir en su exposición de motivos** el impacto recaudatorio de cada una de las medidas propuestas. Asimismo, en cada una de las explicaciones establecidas en dicha exposición de motivos **se deberá incluir claramente el artículo del ordenamiento de que se trate en el cual se llevarían a cabo las reformas.***

Toda Iniciativa en materia fiscal que envíe el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión observará lo siguiente:

1. **Que se otorgue certidumbre jurídica a los contribuyentes;**
2. *Que el pago de los impuestos sea sencillo y asequible;*
3. *Que el monto a recaudar sea mayor que el costo de su recaudación y fiscalización, y*
4. *Que las contribuciones sean estables para las finanzas públicas.*

Estas disposiciones deberán incluirse en la exposición de motivos de la Iniciativa, las cuales deberán ser tomadas en cuenta en la elaboración de los dictámenes que emitan las Comisiones respectivas en el Congreso de la Unión. La Ley de Ingresos de la Federación únicamente incluirá las estimaciones de las contribuciones contempladas en las leyes fiscales.

La iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal del 2006, deberá especificar la memoria de cálculo de cada uno de los rubros de ingresos que conforman el artículo 1o. de dicha Ley, así como las proyecciones de estos ingresos para los próximos cinco años.”

Como podemos observar, el artículo previamente citado, en cierta forma recoge los principios de Adam Smith de certidumbre, comodidad y economía, los cuales deberán ser tomados en consideración en toda exposición de motivos de una ley.

Por lo que, podemos decir, que “la exposición de motivos es la descripción de los objetivos o de las razones que llevan al gobierno a presentar el proyecto, así como de la necesidad y viabilidad de las medidas propuestas. En dicha exposición se describe la situación que se pretende modificar, las razones por las que no se puede alcanzar mediante la legislación vigente, los objetivos de la norma y la adecuación a los fines perseguidos.”¹⁷¹

De los conceptos y alcances antes señalados se puede concluir que la exposición de motivos es el conjunto de razones o consideraciones que el autor de la iniciativa ofrece al legislador para justificar la nueva norma, reforma, adición o abrogación.

De lo anterior se sigue que la exposición de motivos tiene un alcance limitado, pues su objetivo es justificar ante el legislador la conveniencia de la propuesta que se pone a su consideración.

Sin embargo, tal como lo sustentó este la SCJN, la exposición de motivos no condiciona en modo alguno las facultades del Congreso de la Unión para decidir y establecer normas legislativas, pues el legislador puede apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, así como modificar los textos propuestos y formular los que en su lugar considere deben formar parte

¹⁷¹ *Viver Pi Sunyer* (Enciclopedia Jurídica Básica, volumen IV [Pro-zon], Editorial Civitas, primera edición, Madrid, 1995

de la ley, aunque éstos tengan alcances o efectos distintos o incluso contrarios a los expresados en dicha exposición de motivos.

Así, la exposición de motivos “es la explicación del alcance y significación de la nueva norma o de las razones y fundamentos que la justifica, la cual no constituye parte integrante del texto de la ley ni produce consecuencias jurídicas”.¹⁷² Sirve de apoyo a lo anterior:

No. Registro: 172,168

Tesis aislada

Materia(s):Constitucional

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXV, Junio de 2007

Tesis: 1a. LXXXV/2007

Página: 203

PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE ELEMENTOS NO INCORPORADOS EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN LEGAL DE QUE SE TRATE.

Las exposiciones de motivos contenidas en una iniciativa de ley, así como los debates del legislador, suscitados con motivo de su aprobación, no forman parte del cuerpo legal de un ordenamiento, porque no fueron incorporados en el texto de la disposición legal; y, por ende, carecen de todo valor normativo, ya que, por una parte, el artículo 14, segundo párrafo, constitucional que prevé el principio de seguridad jurídica, dispone que nadie podrá ser afectado en su esfera jurídica, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; es decir, tal dispositivo constitucional no hace referencia a las observaciones y justificaciones expresadas por el autor de la iniciativa legal, ni a los argumentos que señalen los legisladores para

¹⁷² *Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo XI [Esta-fami], Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1979, p. 633*

*aprobar, modificar, derogar o abrogar una norma de carácter general; y, por otra parte, debido a la publicidad de la norma, que se refiere a que los órganos del Estado encargados de difundir los ordenamientos legales en los respectivos ámbitos de su competencia, tales como el Diario Oficial de la Federación, Gacetas o Periódicos Oficiales, generalmente publican solamente el contenido de las leyes o artículos aprobados mediante el proceso legislativo o, en su caso, refieren cuáles normas han sido abrogadas o derogadas, pero no suelen imprimir las iniciativas de ley y debates que dieron origen a las mismas; y, en consecuencia, no se puede invocar un derecho u obligación por la simple circunstancia de que el mismo se infiera de la exposición de motivos de la iniciativa de ley o de los debates del legislador, si no se plasmó expresamente en el articulado de la norma correspondiente; **sin que sea lógico el argumento de que la interpretación teleológica subjetiva o exegetica de la disposición legal permita introducir elementos contemplados durante el proceso legislativo, pero no reflejados en el cuerpo legal, pues tal medio de interpretación requiere que el intérprete de la norma acuda a la exposición de motivos, debates o preámbulo que dieron origen a una ley o tratado internacional para interpretar uno o varios preceptos ambiguos u oscuros, con la plena conciencia de que se están tomando en consideración cuestiones que son ajenas a la norma y, por ende, no forman parte de ella.***

Contradicción de tesis 154/2006-PS. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado del Vigésimo Tercer Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito. 21 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretaria: Guadalupe Robles Denetro.

Es decir, aunque existan tesis referentes a que la exposición de motivos no forman parte de una ley, al ser la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes una ley imperfecta en caso de ser necesario, acudiremos tanto a la exposición de motivos de dicha ley, así como a los diversos dictámenes emitidos por las comisiones correspondientes a efectos de desentrañar el sentido y alcance de lo establecido en dicha ley, teniendo siempre que es con un fin orientador, ya que no forman parte de ésta, en apego al principio de que toda iniciativa de ley debe otorgar certidumbre jurídica, según lo establecido en el artículo 31 de la Ley de Ingresos de la Federación que ha sido precisado con antelación.

Asimismo, el someter la relación fiscal a un régimen jurídico específico, persigue encuadrar a los vínculos tributarios dentro de un necesario **marco de certeza**, que permita saber de antemano hasta dónde llega la potestad recaudatoria del Fisco y cuáles son los límites de los deberes impuestos a los contribuyentes. Dicho en otras palabras, la bilateralidad como característica esencial de la norma jurídica, va a permitir que todo derecho conferido por los preceptos fiscales a las autoridades hacendarias implique una correlativa obligación a cargo de los causantes, pero también de igual manera va a implicar toda obligación impuesta por la norma al Fisco, conlleve un derecho correlativo para los particulares, oponible al poder público.¹⁷³

¹⁷³ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, Op. Cit., pp. 207 – 208.

CAPÍTULO 3: LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

3.1 CONCEPTO DE NORMA JURÍDICA

Para María Laura Valleta, “la significación lógica creada según ciertos procedimientos instituidos por una comunidad jurídica y que, como manifestación unificada de la voluntad de ésta, formalmente expresada a través de sus órganos e instancias productoras, regula la conducta humana en un tiempo y un lugar definidos prescribiendo a los individuos, frente a determinadas circunstancias condicionantes, deberes y facultades, y estableciendo una o más sanciones correctivas para el supuesto de que dichos deberes no sean cumplidos.”¹⁷⁴

Así tenemos que por norma jurídica debemos entender toda regla u ordenación del comportamiento humano dictado por autoridad competente de acuerdo a un criterio de valor y cuyo incumplimiento trae aparejada una sanción.

Es decir, generalmente, la norma jurídica impone deberes y confiere derechos. Sus principales características son:

- Son de carácter heterónimo, es decir, impuestos por otro.
- Son de carácter bilateral, es decir, frente al sujeto obligado a cumplir la norma, existe otro facultado para exigir su cumplimiento.
- Es de carácter coercible, es decir, exigible por medio de sanciones
- Es externa, pues lo que importa es el cumplimiento de la norma, no el estar convencido de la misma.
- Es general.- es decir, el supuesto jurídico establecido en la norma no se determina individualmente al sujeto a quien se le imputaran las consecuencias jurídicas que esa norma establece y que dichas consecuencias se deberán aplicar a cualquier persona que actualice los supuestos previstos en la norma.
- Es abstracta.- Atiende a la indeterminación objetiva.

¹⁷⁴ VALLETA, María Laura, “Diccionario Jurídico”, Ed. Valleta Ediciones S.R.L., 3ª ed., voz “norma jurídica”, pp. 489 – 490.

De las ideas anteriores, se puede observar que “en teoría” toda norma jurídica trae aparejada una “sanción” en caso de incumplimiento a la norma, situación que no en todos los casos se da cumplimiento expreso a dicho elemento, ya que existen normas imperfectas, las cuales no establecen expresamente la consecuencia o sanción correspondiente en caso de incumplimiento de una obligación derivada de una norma jurídica.

Por lo que, el establecimiento de disposiciones emanadas del Poder Legislativo, tiene como finalidad regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, lo que nos coloca frente a la norma jurídica, la cual tenga expresamente o no una sanción, conlleva su cumplimiento o incumplimiento diversas consecuencias.

Cuando estas disposiciones regulan la relación que surge entre las partes relativa a la obtención de recursos del Estado y a la correlativa obligación de enterarlos, estamos ante una norma tributaria.

3.2 CONCEPTO DE LEY

Por ley debemos entender, “todo juicio mediante el que se impone cierta conducta como debida. En nuestros días, la doctrina ha utilizado dos acepciones del concepto ley jurídica: ley en sentido formal, que atiende al órgano y a procedimiento seguido para su creación y ley en sentido material, que se refiere a las características propias de la ley sin importar el órgano al que la hubiere elaborado ni el procedimiento seguido para su creación”¹⁷⁵

Es decir, la ley en un sentido jurídico debe considerarse una especie de la norma jurídica, por lo tanto le corresponden también las características de éstas, principalmente respecto a sus características de generalidad y abstracción y su coercibilidad. Por lo que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente debe considerarse una ley formal y materialmente legislativa, ya que fue emitida por el Congreso de la Unión, estableciendo diversos derechos que correlativamente se convierten en obligaciones determinadas a cargo de las autoridades fiscales.

¹⁷⁵ DICCIONARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS, voz “ley”, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO, Tomo VII, p. 1052.

3.3 ÁMBITO DE APLICACIÓN DE LA LEY

Cada una de las normas jurídicas, cimientos de todo Estado de Derecho, tienen características que la hacen ser diferentes. Con la finalidad de sistematizarlas y hacer más evidentes sus alcances, se clasifican entre otras formas en atención a su jerarquía, y a sus ámbitos material y especial de validez, como en la especie lo es la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente como se verá a continuación, la cual agrupa diversos derechos de los contribuyentes respecto de los actos de las autoridades fiscales.

El ámbito material de validez de las normas jurídicas identifica la materia que pretenden regular, que en la especie es de naturaleza fiscal administrativa, ya que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, regula las relaciones o bien el vínculo jurídico existente entre los contribuyentes y las autoridades fiscales.

Respecto al ámbito espacial de validez de las normas, se determina por el territorio donde éstas son aplicables, y la ley en estudio al ser una ley federal, tiene obligatoriedad en toda la República Mexicana.

Es preciso señalar que no todas las leyes tienen el mismo nivel de jerarquía, lo que permite determinar cuál es la norma que resulta aplicable en caso de contradicción.

Como primer aspecto a tratar debemos establecer la jerarquía normativa de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establecido en su artículo 1º, en relación a las leyes tributarias y al Código Fiscal de la Federación, artículo en cuyo contenido se establece:

“...En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.”

Ahora bien, en razón de que algunos de los derechos contemplados en ésta ley, ya se encontraban establecidos en el Código Fiscal en comento, es probable que se susciten contradicciones entre diversas normas, por lo que consideramos necesario, acudir a la intención del legislador, la cual quedó

plasmada en el proceso legislativo, para confirmar cual fue la jerarquía que éste quiso darle.

Así tenemos que esta ley se presentó el 4 de diciembre de 2003, con el nombre de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria, a iniciativa del grupo parlamentario del Partido de la Revolución Democrática, a cargo de la diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guerava y en el dictamen de origen de fecha 20 de abril de 2004, dentro de las consideraciones efectuadas por la Comisión Dictaminadora, se señaló textualmente lo siguiente:

*“Se propone modificar la redacción del primer párrafo del artículo primero de la iniciativa, toda vez que como en otros artículos en que sólo se alude al Servicio de Administración Tributaria, **esta dictaminadora estima que debe referirse a las autoridades fiscales en general,** de forma tal que queden comprendidas todas aquellas que tengan dicho carácter, **Asimismo, se precisa además que por tratarse de una ley especial, deben por lo tanto prevalecer los derechos que ella establece sobre las otras leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación**”.*¹⁷⁶

De lo anterior, se deduce por parte del legislador, la expresión del principio “la ley especial priva sobre la general”, y sin bien es cierto que el contenido de los documentos que integran el proceso legislativo no vincula necesariamente al juzgador, también es cierto el hecho, de que cuando existe una contradicción real o aparente entre dos normas de igual jerarquía, (como pudiera pensarse), los documentos del proceso legislativo pueden ayudar a decidir si el caso sometido a su consideración se encuentra o no previsto en la ley, y por consiguiente cual de las normas en contradicción debe prevalecer, es decir, si la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente prevalece o no sobre otras normas tributarias, principalmente respecto del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, los documentos del proceso legislativo resultan determinantes para fijar el sentido de la norma legal sólo cuando dos normas jurídicas de igual

¹⁷⁶ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04”, pp. 150 y 151.

jerarquía se puedan encontrar en contradicción o se dude de la primacía de su aplicación, como podría llegar a pensarse respecto de la ley materia de nuestro estudio y el Código Fiscal en comento, ya que ambos ordenamientos fueron expedidos por el Congreso de la Unión, por lo que tienen idéntica jerarquía en términos del artículo 133 Constitucional y rigen un mismo ámbito espacial de validez, el federal.¹⁷⁷

En relación a lo anterior, es importante tomar en cuenta las fechas en que las normas que supuestamente se contradicen fueron expedidas, con base en el principio jurídico de que la ley posterior deroga a la anterior en las disposiciones que se opongan a ella, el cual encuentra sustento en el artículo 9° del Código Civil Federal, que indica:

*“La ley sólo queda abrogada o derogada por otra posterior porque así lo declare expresamente, **o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior**”.*

En virtud de lo anterior, estamos ante la presencia de una derogación de leyes tácita, ya que si la publicación y vigencia de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es posterior a la del Código Fiscal de la Federación, se concluye que deberá prevalecer las disposiciones de la primera, por ser de publicación posterior.¹⁷⁸

Es decir, con motivo de lo establecido en el artículo 1° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y de lo señalado por la Comisión Dictaminadora del Congreso, así como en virtud de lo argumentado en los párrafos que anteceden, por lo que hace a los derechos del contribuyente, debe seguirse el orden de jerarquía normativo siguiente:

➤ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

¹⁷⁷ Ver tesis aislada, con número de registro 179,277, Materia(s) Común, Novéna Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXI, Febrero de 2005, Tesis: P. III/2005, Página: 98 cuyo rubro es “LEYES. ALCANCE DEL CONTENIDO DE LOS DOCUMENTOS QUE INTEGRAN EL PROCESO LEGISLATIVO PARA FIJAR SU SENTIDO”.

¹⁷⁸ Ver Jurisprudencia, con número de registro 195,858, Materia(s) Constitucional, Novéna Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VIII, Julio de 1998, Tesis: P. /J.32/98, Página: 5 cuyo rubro es “CONFLICTO DE LEYES. ES INEXISTENTE CUANDO OPERA LA DEROGACIÓN TÁCITA DE LA LEY ANTERIOR POR LA POSTERIOR”.

- Tratados Internacionales
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y Leyes Federales
- Código Fiscal de la Federación.

3.4 CONCEPTO DE DERECHO

Para Daniel Márquez Gómez, el derecho en sentido objetivo se le entiende como “el conjunto de normas positivas que regulan las relaciones sociales en una colectividad humana; en sentido subjetivo se considera que es la atribución concedida por el derecho positivo a favor de un determinado individuo.”¹⁷⁹

Para Eduardo García Maynez, el derecho consiste en el “conjunto de normas imperativo-atributivas que en cierto momento histórico y en un determinado espacio geográfico, quienes detentan el poder político juzgan como obligatorias para el resto de la colectividad a ellos subordinada.”¹⁸⁰

Así tenemos, que el derecho podemos conceptualizarlo en un sentido objetivo como un conjunto de normas provistas de sanciones que rigen las relaciones las relaciones de los hombres en sociedad.

También podemos conceptualizar a los derechos como prerrogativas, atributos, facultades pertenecientes a una persona, que le permite exigir a otra prestaciones o abstenciones.

Una vez que se ha conceptualizado el término derecho, debemos hacer referencia al **derecho subjetivo**, el cual, consiste en la capacidad que tiene una persona para hacer o no hacer algo, o bien para impeler o impedir a otro a hacer algo. Por lo que podemos decir, que es la facultad reconocida a la persona por la ley que le permite efectuar determinados actos, un poder otorgado a las personas por las normas jurídicas para la satisfacción de intereses que merecen la tutela del Derecho, el cual nace al momento en que se establece en una norma jurídica.

¹⁷⁹ **MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel;** “*Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública*”, Serie Estudios Jurídicos, Número 28, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003, p. 22.

¹⁸⁰ GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, “Introducción al estudio del derecho”, 41ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1990, p.37.

Ahora bien, la cara opuesta de un derecho subjetivo es una obligación. Todo derecho supone para una o más personas una obligación de respetarlo, ya sea de forma activa (obligación de hacer) o pasiva (obligación de no hacer), o inclusive se puede ver obligado a tolerar ciertos actos. Una vez, que se ha precisado lo anterior, nos encontramos en la posibilidad de hablar de los derechos de los contribuyentes establecidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que como ya se vió los derechos que surten efectos en el presente caso frente a los actos de las autoridades fiscales.

3.5 CONCEPTO DE GARANTÍA

La palabra garantía proviene de garante; que entre sus acepciones destaca el “efecto de afianzar lo estipulado” y “cosa que asegura o protege contra algún riesgo o necesidad”¹⁸¹

Al respecto, nuestro Tribunales han señalado que las garantías “Son los derechos públicos subjetivos que otorga la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a los individuos y que el Estado debe reconocer y respetar”.¹⁸²

Esto quiere decir, que cuando un gobernado demanda del Estado y de sus autoridades respeto a los derechos del hombre garantizados por la Constitución, ejerce un derecho subjetivo público; subjetivo porque se trata de una facultad derivada de una norma, y público porque se intenta contra sujetos pasivos públicos: el Estado y sus autoridades.

Para el maestro Ignacio Burgoa en las garantías individuales concurren los siguientes elementos:

a).- Relación jurídica de supra a subordinación entre el gobernado (sujeto activo) y el Estado y sus autoridades (sujetos pasivos).

¹⁸¹ **REAL ACADEMIA ESPAÑOLA**, *Diccionario de la Real Academia Española*, tomo I, 22ª. Ed. Madrid, Editorial Espasa Calpe, 2001, voz “garantía”, p. 1117.

¹⁸² **Poder Judicial de la Federación “El Sistema Jurídico Mexicano”**, Cuarta Edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006, p. 12.

b).- Derecho público subjetivo que emana de dicha relación a favor del gobernado (objeto).

c).- Obligación correlativa a cargo del Estado y sus autoridades, consistente en respetar el consabido derecho y en observar o cumplir las condiciones de seguridad jurídica del mismo (objeto).

d).- Previsión y regulación de la citada relación por la Ley Fundamental (fuente)¹⁸³

A su vez, Enrique Sánchez Bringas apunta a que el término garantías individuales, atiende a la idea de “prerrogativas alcanzadas por los hombres frente al poder público personificado en la autoridad. Son los derechos que los gobernados pueden oponer a los gobernantes con el fin de que se conduzcan de la manera dispuesta por aquellas normas del orden jurídico del Estado que protejan la vida, la integridad, la libertad, la igualdad, la seguridad jurídica y la propiedad de las personas”.¹⁸⁴

Al respecto como se podrá apreciar del contenido de la ley materia del presente trabajo, en ella se hace referencia a garantías de los contribuyentes, y si bien es cierto, esta ley no es el medio idóneo para establecerlas, si lo es para reconocer las garantías derivadas de nuestra Constitución, ya que muchos de los “derechos” a que se hace referencia en la ley en estudio, se encuentran respaldados en las garantías individuales consagradas en nuestra Constitución.

Las garantías otorgadas por nuestra Carta Magna, suelen clasificarse desde el punto de vista doctrinal en individuales, sociales, e inclusive en materia económica, de las cuales son de especial interés las que se ven relacionadas con algún aspecto fiscal. Respecto de las primeras pueden dividirse de la siguiente manera:

¹⁸³ **BURGOA ORIHUELA, Ignacio**, *“Las garantías individuales”* 34ª ed., Editorial Porrúa, México, 2002, p. 187.

¹⁸⁴ **SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique**, *“Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales”*, Editorial Porrúa, México, 2001, p. 55

- a) DE IGUALDAD .- “Tienen por objeto evitar privilegios y otorgan a todos los individuos los mismos derechos.”¹⁸⁵ Están contenidas fundamentalmente en los artículos 1°; 2°, apartado B; 4°; 5°, primer párrafo; 12; 13 y 31, fracción IV; siendo que para el interés de este trabajo nos interesan principalmente las que se refieren a la prohibición de leyes o tribunales especiales y la equidad en el pago de los impuestos.
- b) DE LIBERTAD.- “Permiten la autodeterminación de las personas, situación que el Estado debe respetar.”¹⁸⁶ Las encontramos principalmente en los artículos 1°, segundo párrafo, 5°; 6°; 7°; 9°; 10°; 11; 15; 24; y 28, entre las que encontramos a la libertad de trabajo, a la libertad de asociación, a la libertad de concurrencia en el mercado entre otras.
- c) **DE SEGURIDAD JURÍDICA.-** “Se refiere a determinados procedimientos a los que debe apegarse el poder público, cuando sus actos pretenda afectar a los gobernados”.¹⁸⁷ Están consagradas principalmente en los artículos 8°; 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22 y 23 que, de las cuales se derivan entre otras de interés, las que se refieren al derecho de petición, a la irretroactividad de la ley, a la privación de derechos sólo mediante juicio; **el principio de legalidad y la inviolabilidad del domicilio;** la expedita y eficaz administración de justicia; la imposición de penas sólo por la vía del Poder Judicial y la persecución de los delitos por el Ministerio Público; **la prohibición** de tratamientos inhumanos y la **de que alguien sea juzgado dos veces por el mismo delito.**

Ahora bien, una vez que se han señalado a grosso modo las garantías derivadas de nuestra Carta Magna, es preciso señalar que para efectos del presente trabajo serán de especial relevancia las de SEGURIDAD JURÍDICA, como se verá más adelante, teniendo presente que la clasificación doctrinaria de garantías de seguridad jurídica, se encuentra dirigida a que las autoridades

¹⁸⁵ Poder Judicial de la Federación Op. Cit., p. 12.

¹⁸⁶ Idem.

¹⁸⁷ Idem.

solo pueden hacer aquello a lo que la ley las faculta, por lo que las garantías constituyen o bien salvaguardan la correcta aplicación de la ley.

Lo anterior, en el entendido de que la seguridad jurídica, “es la certeza que debe tener todo el gobernado de que su persona, sus papeles, su familia, sus posesiones o sus derechos serán respetados por la autoridad; si ésta debe afectarlos, deberá ajustarse a los procedimientos previamente establecidos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las leyes secundarias”.¹⁸⁸

Para Mario Vasconcelos Aguilar, la seguridad jurídica “se identifica con la existencia de un ordenamiento jurídico eficaz. El derecho debe proteger y reconocer prerrogativas a los particulares, tanto para su vida como para su propiedad, aun frente a los gobernantes”¹⁸⁹

Por lo que debemos entender que la garantía constitucional de seguridad jurídica, implica la idea de eficacia, dado que las leyes deben de ser cumplidas en todos los casos, tanto por los gobernados como por los gobernantes, por lo que a continuación de forma breve se citan algunas de las garantías que de alguna forma protegen los diversos derechos establecidos en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente:

Garantía derivada del artículo 6° Constitucional:	De acceso a la información
Garantía derivada del artículo 8° Constitucional.	De petición
Garantías derivadas del artículo 14 Constitucional:	Irretroactividad de la ley en perjuicio del gobernado. Garantía de audiencia Garantía de la exacta aplicación de la ley Garantía de legalidad (en relación con el artículo 31, fracción IV de la Constitución.

¹⁸⁸ BURGOA, Ignacio, Op. Cit., pp. 504 y 505.

¹⁸⁹ VASCONCELOS AGUILAR, Mario, “El fin específico del Derecho”, Editorial La Luz, México, 1968, p. 75.

Garantías derivadas del artículo 16 Constitucional:	Mandamiento escrito Autoridad competente Fundamentación y motivación Inviolabilidad del domicilio
Garantía derivada del artículo 17 Constitucional:	Garantía de acceso efectivo a la justicia, a través de instancias de justicia expedita y eficaz y a su vez gratuidad de ésta.
Garantía derivada del artículo 22 Constitucional:	Prohibición de aplicar penas inusitadas o trascendentales.
Garantía derivada del artículo 23 Constitucional:	Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito.
Garantía derivada del artículo 31, fracción IV de la Constitución.	Legalidad Proporcionalidad y Equidad

3.6 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE.

Para estar en posibilidad de conocer con precisión cuales fueron las causas y fines que tuvieron los legisladores para expedir la ley en comento, resulta necesario conocer la exposición de motivos de la iniciativa correspondiente, así como los dictámenes emitidos por las respectivas comisiones del Congreso de la Unión.

Pero, ¿qué debemos entender por exposición de motivos? “Es la explicación del alcance y significación de la nueva norma o de las razones y fundamentos que la justifican, la cual no constituye parte integrante del texto de la ley ni produce consecuencias jurídicas”.¹⁹⁰

Es decir, podemos entender que la exposición de motivos es la descripción de los objetivos o de las razones que llevan a los entes conferidos con dicha facultad a presentar un proyecto, así como la necesidad y viabilidad de las medidas propuestas.

¹⁹⁰ Enciclopedia Jurídica Omeba, tomo XI (Esta-fami), Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1979, p. 633

En otras palabras, la exposición de motivos describe la situación que se pretende modificar, las razones por las que no se puede alcanzar mediante la legislación vigente, “los objetivos de la norma” y la adecuación a los fines perseguidos.

En sí, el objeto que tuvo la exposición de motivos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, contenida en el Diario de Debates de la Cámara de Diputados, de fecha 4 de diciembre de 2003, no es otra cosa, sino justificar ante los legisladores la conveniencia de dicho proyecto de ley.

Ahora bien, para el efecto de realizar un breve estudio de los diversos derechos y garantías de los contribuyentes derivados de dicha ley, debemos tomar en consideración que para muchos de ellos no existe una sanción o consecuencia expresa en contra de las autoridades fiscales en caso de incumplimiento, así como que en muchos de ellos al día de hoy aun no se conocen con certeza sus alcances jurídicos, por lo que si bien es cierto el Congreso de la Unión al momento de aprobar la ley en comento, bien pudo apartarse de las razones o motivos considerados en la iniciativa, así como modificar los textos propuestos y a su vez formular los que en su lugar haya considerado debían formar parte de la ley,¹⁹¹ es importante en caso de duda en algún precepto acudir a la fuente original de la que deriva, es decir, la exposición de motivos y a su vez en caso de contradicción con otra norma de la misma jerarquía, acudir a los dictámenes emitidos por las comisiones correspondientes del Congreso de la Unión, para orientar al juzgador respecto de que norma tiene jerarquía, lo anterior para efectos del presente trabajo, aún cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha señalado en tesis aislada que no es válido remitirse ni a la exposición de motivos de una ley ni a su proceso legislativo, ya que al no verse reflejadas en las disposiciones legales promulgadas en el decreto respectivo,

¹⁹¹ a) Ver tesis aislada, con número de registro 183,060, Materia(s) Común, Novéna Época, Instancia:Tribunales Colegiados de Circuito, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XVIII, Octubre de 2003, Tesis: I.7°.A.55K, Página: 1008 cuyo rubro es “EXPOSICIÓN DE MOTIVOS Y DEBATES DEL LEGISLADOR. NO FORMAN PARTE DE LA LEY”.

b) Ver Jurisprudencia, con número de registro 900,345, Materia(s) Constitucional, Octava Época, Instancia: Pleno, Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Número: Apéndice 2000, Tomo I Suprema Corte de Justicia de la Nación, 52, Tesis: 345, Página 399, Cuyo rubro es “LEYES NO SON INCONSTITUCIONALES PORQUE SE PARTEN DE LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LAS INICIATIVAS QUE LES DAN ORIGEN”.

“no forman parte del cuerpo legal de un ordenamiento”¹⁹², no es obstáculo para obtener de dicho proceso legislativo cierta orientación.

3.6.1 UTILIDAD Y FINES QUE PERSIGUE ESTA LEY

El día 23 de junio de 2005 se publicó el Decreto por el que se expide la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que en los términos de las disposiciones transitorias entró en vigor el 23 de julio de ese mismo año.

Ahora bien, en la exposición de motivos de nuestra ley en comento, que en un principio tenía el nombre de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria, se señalaba cual era el objetivo de la ley, mismo que fue recogido en el Dictamen de Primera lectura realizado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público, el día 20 de abril de 2004, en el cual se señaló:

*“...la experiencia internacional demuestra una tendencia a fortalecer los derechos y garantías de los contribuyentes, como medio más idóneo de incrementar la recaudación, **pues el marco de certeza jurídica** y la consagración legal y sistemática de nuevos esquemas de defensa, y protección de los contribuyentes han incidido de manera importante en un crecimiento real y efectivo de los ingresos tributarios. **La eficiencia del Fisco federal depende de que su incapacidad administrativa sea efectivamente sancionada, mediante las nuevas garantías otorgadas a los sujetos pasivos de los tributos***

El objetivo de la nueva ley, es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, sin perjuicio de lo dispuesto en las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el Código Fiscal de la Federación.¹⁹³

¹⁹² Tesis Aislada, No. Registro: 172,168, Materia(s):Constitucional,Novena Época, “PROCESO LEGISLATIVO. LAS RAZONES EXPUESTAS POR LOS ÓRGANOS QUE PARTICIPAN EN ÉL Y QUE NO FUERON REFLEJADAS EN LAS DISPOSICIONES LEGALES PROMULGADAS EN EL DECRETO RESPECTIVO, NO FORMAN PARTE DEL CUERPO LEGAL DE UN ORDENAMIENTO, POR LO QUE EN SU INTERPRETACIÓN NO PUEDEN INTRODUCIRSE ELEMENTOS NO INCORPORADOS EN EL TEXTO DE LA DISPOSICIÓN LEGAL DE QUE SE TRATE”, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo: XXV, Junio de 2007, Tesis: 1a. LXXXV/2007, p. 203

¹⁹³ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04”, pp. 149 y 150.

De lo anterior, se deduce que la intención del legislador fue realizar una breve recopilación de los mas importantes derechos y garantías a favor de los contribuyentes, siendo que algunos a los que hace referencia la presente ley, ya se encontraban contemplados en el Código Fiscal de la Federación, así como a su vez también se establecen derechos que van mas allá de lo establecido en dicho Código a favor de los contribuyentes.

A su vez se hace referencia en la exposición de motivos, así como en los diversos dictámenes emitidos por la comisiones respecto de esta ley al término de garantías, en el sentido de que estos derechos encuentran protección a su vez en las garantías constitucionales de todo gobernado, principalmente la de garantía de audiencia, el derecho de petición, la de legalidad (exacta aplicación de la ley), seguridad y certeza jurídica, y de inviolabilidad del domicilio principalmente.

En virtud de lo anterior, en el artículo 1° de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes se estableció el objeto de ésta:

*“Artículo 1o.- La presente Ley **tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.** En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.*

Los derechos y garantías consagradas en la presente Ley en beneficio de los contribuyentes, les serán igualmente aplicables a los responsables solidarios”.

Del contenido del precepto citado se desprende que la presente ley se aplicará **única y exclusivamente en virtud de toda relación jurídico tributaria existente entre contribuyentes y responsables solidarios** (haciendo la aclaración que no se hace distinción alguna en si se trata de grandes contribuyentes o pequeños contribuyentes o bien a un determinado régimen fiscal) **y autoridades fiscales**, entendiéndose por tanto, que al establecerse facultades regladas en la presente ley, se obliga a determinadas situaciones a las autoridades fiscales, identificadas como:

- El Servicio de Administración Tributaria
- El Instituto Mexicano del Seguro Social
- El Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores
- Las Secretarías de Finanzas locales, que en virtud de los convenios de coordinación y colaboración administrativa, celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público adquieren el carácter en sus actuaciones de autoridades federales, tratándose de contribuciones que tengan ese carácter.

Cabe hacer la aclaración que algunos de estos derechos alcanzan a imponer obligaciones a otros entes como el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como algunos otros Tribunales del Poder Judicial de la Federación.

A su vez, en el Diario de los Debates de la Cámara de Diputados, se publicó en Dictamen de Segunda lectura de la ley en comento, el día 22 de abril de 2004, en el cual la Diputada Diana Rosalba Ladrón de Guevara, del Partido de la Revolución Democrática, señaló lo siguiente:

“El presente dictamen ... tiene por objeto fortalecer los derechos de los contribuyentes y alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales... En este nuevo orden de cosas, la relación jurídico tributaria no debe verse ya únicamente como una relación unilateral de sujeción, en la que el gobernado sólo tiene el derecho de contribuir de la manera que señalen las leyes, sino como una relación donde se adviertan cada vez mayores aspectos de bilateralidad y reciprocidad por parte del Estado hacia el Contribuyente.”¹⁹⁴

3.7 CONTENIDO

El contenido de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se encuentra establecida en su artículo 2º, en el cual se establecen derechos, que si bien es cierto, algunos de ellos ya se encontraban contemplados en el Título II del Código Fiscal de la Federación, “De los Derechos y Obligaciones de los

¹⁹⁴ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 2ª LECTURA, 20/04/04”, p. 196.

Contribuyentes”; a su vez en nuestra ley en comento, se establecen derechos que incluso son mas amplios que los establecidos en el Código en comento, y que a su vez se traducen en derechos de los contribuyentes que implican una obligación para las autoridades fiscales, al tratarse de facultades regladas.

Un comentario respecto al contenido de la presente ley que no puede quedar al margen respecto a su contenido, es referente a lo que “no contiene”, es decir, es una ley que legislativamente no está completa, se puede decir que estamos ante la presencia de un conjunto de normas imperfectas, ya que el legislador en muchos de los derechos, no establece una sanción expresa en caso de incumplimiento por parte de las autoridades fiscales, obligando a los contribuyentes a hacer uso de diversos medios de defensa y de sus garantías constitucionales, con la finalidad de hacer valer los derechos que por ley se encuentran reconocidos.

La presente ley se encuentra estructura de la siguiente manera:

- Capítulo I Disposiciones Generales
- Capítulo II Información, Difusión y Asistencia al Contribuyente
- Capítulo III Derechos y garantías en los procedimientos de comprobación
- Capítulo IV Derechos y Garantías en el procedimiento sancionador
- Capítulo V Medios de defensa del contribuyente
- Transitorios

Ahora bien, no es la finalidad del presente trabajo transcribir todos los preceptos de la ley respecto de la cual se plantea un breve análisis, por lo que hemos decidido agrupar los diversos derechos en cinco grupos, los cuales serán desarrollados en los siguientes subtemas, los cuales consisten en:

- Derechos a la información
- Obligaciones relacionadas con las facultades de las autoridades fiscales
- Derechos en los procedimientos
- Derechos de contenido económico
- Garantías en los procedimientos de comprobación

3.7.1 DERECHOS A LA INFORMACIÓN

Estos derechos tienen como finalidad orientar a los contribuyentes respecto a sus derechos en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

3.7.1.1 DERECHO A SER INFORMADO Y ASISTIDO

De antemano tenemos que precisar que los artículos que regulan los derechos a favor del contribuyente del presente subtema, corresponden al 2º, fracción I; 5; 6; 7; y 8 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, estableciendo principalmente lo siguiente:

- Se les deberá proporcionar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información respecto de los Derechos y Obligaciones en materia tributaria, a través de campañas de difusión en medios masivos de comunicación, con la finalidad de crear una cultura tributaria, y se les haga conocedores de sus derechos y obligaciones.
- Las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas
- Se libera de responsabilidad fiscal a los contribuyentes que apeguen su actuación a los criterios emitidos por las autoridades fiscales que se hayan publicado en el D.O.F.
- Las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible dirigidos a los contribuyentes, en donde se explique las diversas formas de pago de las contribuciones.
- Los contribuyentes podrán ser orientados y auxiliados en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en las diversas oficinas de las autoridades fiscales.
- Derecho a formular consultas y a que las resuelvan en tres meses.
- Organizar loterías fiscales

Ahora bien, al respecto cabe hacer algunos comentarios, los derechos que hemos hecho referencia ya se encontraban contemplados con antelación en los artículos 33; 34; y 35 del Código Fiscal de la Federación, en el Título III “De las Facultades de las Autoridades Fiscales”, siendo totalmente omisas ambos cuerpos normativos, en establecer alguna sanción en caso de incumplimiento por parte de las autoridades fiscales, es decir, el que se hubieran o no establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente no cambia absolutamente en nada la situación de los contribuyentes ya que se puede decir, que son únicamente un listado de buenos deseos del legislador, ya que no existe un cambio sustancial respecto de éstos.

Además, en el hipotético que el legislador hubiera establecido una sanción para las autoridades fiscales que incumplieran en proporcionar la información correspondiente a la naturaleza y alcance de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, estaríamos casi igual que con la legislación tal y como está, ya que aunque no existe un precepto legal que obligue a las autoridades a proporcionar la información “correcta aplicable al caso en concreto”, ya que muchas veces, uno hace una llamada por ejemplo al teléfono de INFOSAT 01800-463-67-28, y muchas veces cada “asesor” te da una respuesta distinta o inclusive contradictorias entre sí, “máxime si en materia fiscal es cosa de todos los días, que se emitan criterios nuevos, modificaciones, adiciones, y reformas a las diversas disposiciones legales, lo que trae como consecuencia que el personal oficial de las autoridades fiscales, se encuentre limitado en sus capacidades para dar una “correcta opinión”, sobre lo que se les pregunta”,¹⁹⁵ lo que genera incertidumbre jurídica en los contribuyentes al no saber con certeza cual es el criterio a seguir, existiendo la posibilidad de que el contribuyente pueda incurrir en alguna omisión u error en el cumplimiento de sus obligaciones sin que tampoco exista sanción alguna para el “asesor” que proporcionó dicha información al contribuyente”.

En relación con este punto, el párrafo segundo del artículo 5° referente a la exención de responsabilidad fiscal, debe contemplarse el aspecto de que en

¹⁹⁵ NOTAS DEL DIPLOMADO “NOVEDADES FISCALES PARA 2006” de Despacho de Emilio Margáin y Asociados, S.C.

algunas ocasiones existen criterios que si bien en teoría no deben imponer obligaciones sino derechos, algunos de ellos exceden el contenido de lo establecido en las leyes, entonces qué pasaría con el contribuyente, ya que si no se apega a ellos incurre en responsabilidad fiscal y si se apega a ellos puede ser en su contra ya que el criterio pudiere exceder de lo establecido en la legislación fiscal correspondiente.

Por ejemplo la interpretación que hace el Servicio de Administración Tributaria a través de su Jefe, de las leyes tributarias, en caso de que dicha interpretación se publique en el Diario Oficial de la Federación, y dicha interpretación, reglas, criterios, por citar algunos excedan de lo establecido en la legislación tributaria, ¿los contribuyente incurrirían en responsabilidad fiscal si no se apegan a dichas reglas o criterios?

Emilio Margáin Manautou, señala que las autoridades fiscales respecto de las loterías fiscales, o boletazo fiscal, tiene como finalidad según su interpretación, en “lo consideramos más que un verdadero sorteo para “estimular” la actividad de los contribuyentes a entregar comprobantes fiscales, una forma de rastrear las operaciones que éstos realicen cuando los medios de pago de las contribuciones sean diversos al efectivo y así en el supuesto de ser objeto de alguna de las facultades de comprobación de la autoridad contar con un registro de las operaciones que realicen los contribuyentes que hagan el pago de sus contribuciones a través de medio distintos al efectivo, lo que revela que el ÁMBITO DE APLICACIÓN de esta disposición esta encaminado a un determinado grupo de contribuyentes, es decir, a los denominados cautivos.”¹⁹⁶ La primer lotería fiscal se llevó a cabo en el Estado de Aguascalientes el día 15 de abril de 2002, participando las personas que realizaron compras o contrataron servicios en los establecimientos comerciales y de servicios excepto en tiendas departamentales y de autoservicio, en la que al ganador del primer lugar (titular del comprobante) obtuvo un premio de \$500,000.00; y a su vez a los establecimientos que otorgaron los comprobantes ganadores de los premios en efectivo, se hicieron acreedores a

¹⁹⁶NOTAS DEL DIPLOMADO “NOVEDADES FISCALES PARA 2006” de Despacho de Emilio Margáin y Asociados, S.C.

una máquina registradora de comprobación fiscal¹⁹⁷ Es decir, esto no esta dirigido a contribuyentes sino a consumidores de productos y servicios que los paguen de cualquier otra forma diversa al efectivo. Ya que los requisitos que únicamente deben contener los comprobantes simplificados o notas de venta deben contener: 1.- Nombre, denominación o razón social del negocio, domicilio fiscal y clave del RFC de quien los expida; 2.- número de folio impreso; 3.- lugar y fecha de expedición; y monto total de la compra”.¹⁹⁸

3.7.1.2 DERECHO A SER INFORMADO DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES AL INICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Este derecho deriva de lo establecido en los artículo 2°, fracción XII; y 12 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, así como el artículo 6° Constitucional, y si bien es cierto que este derecho tal cual no se encontraba contemplado en el Código Fiscal de la Federación, aunque también es cierto que lo referente a que las facultades de comprobación se llevaran a cabo en los plazos establecidos, eso si ya se encontraba regulado en los artículo 46-A y 50 del Código Fiscal de la Federación, es decir, deberán informar que la autoridad tendrá como regla general doce meses para ejercer la facultad de comprobación correspondiente y otros seis meses para determinar la situación fiscal del contribuyente revisado.

Ahora bien, independientemente de todo lo anterior, y en virtud de que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se encuentra jerárquicamente por encima del Código Fiscal de la Federación, todo documento en el que se ordene la practica de alguna de las facultades de comprobación establecidas en el artículo 42 del Código en comento, deberán contener necesariamente como dos de sus fundamentos los correspondientes al 2° fracción XII; y el diverso 12 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en razón de que dichos preceptos en relación directa con el artículo 16 Constitucional “facultan a las autoridades fiscales para dar a conocer a los contribuyentes sus

¹⁹⁷ PRÁCTICA FISCAL LABORAL Y LEGAL-EMPRESARIAL,”Continúan los sorteos de la “Lotería Fiscal”, Taxx Editores , año XII, Mayo 2002, Publicación Decenal., México, p. A100.

¹⁹⁸ PRÁCTICA FISCAL LABORAL Y LEGAL-EMPRESARIAL,”Continúan los sorteos de la “Lotería Fiscal”, Taxx Editores , año XII, Mayo 2002, Publicación Decenal., México, p. A100.

correspondientes derechos y obligaciones”; y en estricto apego al principio de legalidad y seguridad jurídica, por ejemplo en el caso de una orden de visita domiciliaria, ésta es realizada por un Administrador Local de Auditoría Fiscal en particular, y uno de los requisitos del artículo 14 y 16 Constitucionales, en relación con el diverso 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, debe estar debidamente fundado y motivado, inclusive en dicha orden en es donde se designan a los visitadores que llegaran a cabo dicha diligencia, pero debe quedar precisado que dichos visitadores solo podrán actuar de acuerdo a lo establecido por el Administrador de Auditoría Fiscal en la orden de visita domiciliaria, esto es si en la orden no se da cumplimiento a lo ordenado por los artículos de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes que han quedado precisados en este punto, referentes a informar a los contribuyentes sobre sus derechos y obligaciones, sería dicha orden ilegal ya que no se encuentra debidamente fundada y motivada ya que los visitadores no se encontraría facultados ni para informar de los derechos ni de las obligaciones del contribuyente.

En caso de que nuestros Tribunales nos negaren la razón con el planteamiento anterior, el único comentario que nos merecería este derecho referente a ser informados los contribuyentes al inicio de las facultades de comprobación de sus derechos, el artículo 2° en su segundo párrafo, establece que dicho derecho se tendrá por cumplido cuando al contribuyente sujeto a alguna facultad de comprobación, se le haga entrega de la “Carta de los Derechos del Contribuyente”, y se asiente dicha situación en los documentos de la diligencia correspondiente, siendo que por ejemplo tratándose del Servicio de Administración Tributaria, existe un documento que se llama Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, que no es lo mismo, que la carta a la que hace referencia el artículo 2° en comento, inclusive las restantes autoridades fiscales no cuentan con dicha carta de los Derechos del Contribuyente.

Cabe hacer la precisión que por disposición de ley el no dar a conocer al contribuyente sujeto a verificación de sus obligaciones fiscales, no invalida la

actuación de las autoridades fiscales y únicamente puede llegarse a fincar responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

Cabe hacer la aclaración que la Ley Federal de los Derechos del contribuyente, no establece ¿Cómo es que se darán a conocer al contribuyente al inicio del ejercicio de facultades de comprobación “respecto de sus obligaciones”?, pues si bien señala cómo se hará de su conocimiento los “derechos” es totalmente omisa respecto de las “obligaciones”.

3.7.1.3 DERECHO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS Y DERECHO A SOLICITAR CERTIFICACIONES Y COPIAS.

En el presente subtema haremos referencia a lo establecido en los artículo 2º, fracción III, V; 3º y 7º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

Así tenemos que el artículo 2º, fracción III establece el derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte, por lo que como primer punto debemos definir que se entiende por procedimiento.

Para Daniel Márquez Gómez, “el procedimiento atiende a ciertas características, como que es común a todas las especies de función pública, éste no tiene una cuestión específica ya que de antemano se desarrolla en una relación lineal, y a su vez constituye un presupuesto procesal para la impugnación”¹⁹⁹.

Por procedimiento debemos entender el conjunto de actos que llevan a cabo organismos dependientes del poder ejecutivo y cuyas resoluciones van a poder ser impugnables ante el poder judicial.

En nuestra materia se el procedimiento fiscal / administrativo, puede presentarse como un procedimiento de fiscalización, de determinación, de cobro o inclusive de impugnación, los cuales a excepción de el último mencionado, por regla general se inician de oficio. Es decir, la característica

¹⁹⁹ MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel, “Op. Cit., p. 33.

principal de un procedimiento es que por ejemplo, en los recursos es la misma autoridad que dicta la resolución la que la revisa.

En virtud de lo anterior, se establece el derecho a conocer el estado de tramitación por ejemplo de una visita domiciliaria en general, o de un procedimiento administrativo en materia aduanera, o inclusive de una visita que tenga como objeto verificar la expedición de comprobantes fiscales, ya que por ejemplo en este último caso si bien es cierto que únicamente se levanta un acta de visita, también es cierto que en el artículo 49 del Código Fiscal vigente hasta el 31 de diciembre de 2007, no se establece un plazo máximo para emitir la resolución correspondiente que determine la situación jurídica del contribuyente visitado, como si acontece con otras facultades de comprobación, por lo que considero que este derecho le puede servir a los contribuyentes que sean sujetos a este tipo de facultad de comprobación, a efecto de que no se les coloque en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica.

Cabe hacer la aclaración que respecto a este derecho no se establece como limitante que el procedimiento se encuentre concluido ya que únicamente se debe informar sobre el estado procesal de dicho asunto este abierto o concluido.

Caso contrario es el establecido en el artículo 3° de la Ley en comento, en el cual se reconoce el derecho a “acceder” a los registros y documentos que se encuentren contenidos en un expediente a nombre del contribuyente, correspondiente a un procedimiento terminado, es decir, este derecho al establecer una facultad reglada (permitir el acceso), es de mucha utilidad ya que con anterioridad no se encontraba regulado en forma expresa ésta situación, derecho que tiene como condicionante por ejemplo que se te haya determinado ya la resolución determinante de un crédito fiscal, pues se entiende que es cuando termina el procedimiento administrativo, por lo que una vez que le hayan determinado su situación fiscal al contribuyente, este podrá “acceder” al expediente en que se encuentra la documentación del procedimiento abierto a su nombre.

En el artículo 7° de la ley en comento, establece un derecho que implica una obligación no únicamente para las autoridades fiscales sino también alcanza la obligación al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así como a los órganos del Poder Judicial de la Federación con competencia en materia administrativa, en relación a proporcionar a los interesados (contribuyentes y o responsables solidarios) el texto de las resoluciones recaídas a consultas y a las sentencias, de conformidad con lo establecido en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental la cual protege la información de los datos personales de los contribuyentes, en términos de lo establecido en el artículo 20, fracción VI de este último ordenamiento legal, el cual establece:

“Artículo 20. Los sujetos obligados serán responsables de los datos personales y, en relación con éstos, deberán:

...

VI. Adoptar las medidas necesarias que garanticen la seguridad de los datos personales y eviten su alteración, pérdida, transmisión y acceso no autorizado”.

Los sujetos obligados a que se hace referencia en dicho precepto, se encuentran establecidos en el artículo 3° de la LIFAI, en su fracción XIV, entre los que se encuentran El Poder Ejecutivo Federal, la Administración Pública Federal, la Procuraduría General de la República; el Poder Judicial de la Federación y el Consejo de la Judicatura Federal; los Tribunales Administrativos Federales.

Y por último en este subtema también agrupamos al derecho a obtener copias certificadas de las declaraciones presentadas antes las autoridades fiscales, siendo que dicho precepto “limita” única y exclusivamente a la obtención de dichos documentos, aunado que se realice el previo pago de los derechos correspondiente. Claro que si quisiéramos obtener otro siempre y cuando no se tratare de información confidencial podríamos hacer valer el artículo 8° Constitucional, es decir, el derecho de petición, en relación con la Ley Federal de Derechos que establece el costo de la certificación de documentos.

3.7.1.4 DERECHO A LA PRESUNCIÓN DE BUENA FE

Al respecto es importante precisar que hasta cierto punto el presente derecho lo encontramos estrechamente relacionado con lo que en la materia penal se le conoce como presunción de inocencia. Por lo que tenemos que hacer el comentario que por ejemplo en el caso de infracciones las autoridades fiscales se encuentran obligadas en virtud de la presunción iuris tantum establecida en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente relativa a que todos los actos de los contribuyentes se entienden realizados de buena fe, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a desvirtuar dicha presunción de buena fe.

Artículo 21. En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.

Si bien es cierto, que el artículo 21 anteriormente citado, hace referencia única y exclusivamente a infracciones tributarias, posiblemente también se le pudiere dar un alcance en su interpretación respecto a los delitos fiscales, desde un aspecto enfocado a la presunción de inocencia; ya que en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 42 se establece como facultad de las autoridades fiscales el “comprobar la comisión de delitos”, las autoridades fiscales en coadyuvancia con el Ministerio Público, así como este último (quien tiene a su cargo por mandato Constitucional establecido en el artículo 21 la investigación y persecución de los delitos) se encuentran obligados a desvirtuar esta presunción iuris tantum, es decir, deben acreditar que existió de por medio mala fe por parte del contribuyente. Sirve de apoyo a lo anterior:

No. Registro: 179,658

Tesis aislada

Materia(s): Administrativa

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XXI, Enero de 2005

Tesis: IV.2o.A.119 A

BUENA FE EN MATERIA ADMINISTRATIVA. ESTE CONCEPTO NO SE ENCUENTRA DEFINIDO EN LA LEY, POR LO QUE DEBE ACUDIRSE A LA DOCTRINA PARA INTERPRETARLO.

*La buena fe no se encuentra definida en la Ley Federal de Procedimiento Administrativo ni en otras leyes administrativas, por lo que es menester acudir a la doctrina, como elemento de análisis y apoyo, para determinar si en cada caso la autoridad actuó en forma contraria a la buena fe. **Así, la buena fe se ha definido doctrinariamente como un principio que obliga a todos a observar una determinada actitud de respeto y lealtad, de honradez en el tráfico jurídico, y esto, tanto cuando se ejerza un derecho, como cuando se cumpla un deber.***

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 11/2004. Profesionales Mexicanos de Comercio Exterior, S.A. 28 de septiembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Rebeca del Carmen Gómez Garza.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1965, Cuarta Parte, Tercera Sala, página 310, tesis 102, de rubro: "BUENA FE."

Esto último inclusive, protegido a nivel internacional en la Convención Americana Sobre Derechos Humanos, aprobada por la Asamblea General de la Organización de Estados Americanos el día 22 de noviembre de 1969 y aprobada por el Senado el 18 de diciembre de 1980, ratificada por México el 24 de marzo de 1981, y publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 7 de mayo de 1981, que en su artículo 8° establece:

"Artículo 8°.- Garantías judiciales ...

2.- Toda persona inculpada de delito tiene derecho a que se presuma su inocencia mientras no se establezca legalmente su culpabilidad..."

Lo anterior, en un momento dado, podría llegarse a intentar en atención a que la presunción de inocencia se encuentra establecida en un documento de carácter internacional, el cual dentro de nuestra jerarquía de leyes, dichos

documentos se encuentran por debajo de nuestra Carta Magna, y a su vez sobre las leyes federales, de acuerdo a la interpretación realizada del artículo 133 Constitucional.

El presente derecho se encuentra establecido en el artículo 21 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, encaminado a sostener que en caso de que la autoridad establezca que determinado contribuyente cometió una infracción, dicha autoridad tiene que otorgarse la presunción de buena fe los actos del contribuyente, de no considerarlo así, deberá señalar cual es la agravante que se le imputa para intentar desvirtuar dicha presunción, por ejemplo fundar y motivar alguna de las situaciones contempladas como agravantes en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación.

Aunado a lo anterior, también se puede interpretar este derecho en alcance a lo establecido en el artículo 22 de la ley en comento, el cual establece una obligación para las autoridades que “DEBERÁN” nombrar como depositarios de los bienes ofrecidos en embargo en la vía administrativa para efectos de garantizar el interés fiscal, a aquel contribuyente que en el ejercicio inmediato anterior no haya exhibido anterior no haya excedido del equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, lo anterior lo interpretamos en el sentido de que se le otorga la presunción de buena fe a dicho contribuyente y es por eso que los ejecutores en estos casos deberán nombrarlo depositario de los bienes, evitándose así, cualquier tipo de remoción, así como de cualquier extracción de bienes que quisieren realizar los ejecutores.

Debemos hacer la precisión de que en relación a lo señalado en el párrafo anterior, el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece:

*“Para los efectos de la fracción V del artículo 141 del código, **el embargo en la vía administrativa se sujetará a las siguientes reglas:...***

III.-Tratándose de personas físicas el depositario de los bienes será el propietario y en el caso de personas morales el representante legal. ...”

Es decir, podemos concluir que el artículo 22 en comento si bien atiende a una cuestión de buena fe, también es cierto que **LIMITA** el derecho del contribuyente a ser depositario de los bienes ofrecidos en garantía mediante embargo en la vía administrativa, ya que el Reglamento del Código en comento ya contemplada dicha situación, ya que cuando el contribuyente es una persona física ésta sería la depositaria de los bienes, y cuando fuere una persona moral, el representante legal lo sería; por lo que, el artículo 22 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente “limita el ejercicio de este derecho”, ya que establece como requisito para poder ser nombrado depositario de los bienes ofrecidos en garantía en embargo en la vía administrativa, “sin hacer distinciones” de si se trata de una persona física o una persona moral, el hecho, de que en el ejercicio inmediato anterior no se hubiere excedido de un determinado monto.

3.7.2 OBLIGACIONES RELACIONADAS CON LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Cabe hacer la aclaración que estos derechos establecen una obligación correlativa a éstos a cargo de las autoridades fiscales al establecerse facultades regladas cuyo acatamiento es obligatorio para las autoridades fiscales, aunque no existe sanción expresa en caso de incumplimiento.

3.7.2.1 DERECHO A CONOCER LA IDENTIDAD DE LOS FUNCIONARIOS

El presente derecho contemplado en el artículo 2º, fracción IV; de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, no implica ninguna novedad ya que esta situación ya se encontraba regulada en el artículo 38, fracción II del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece como uno de los requisitos el que todo acto administrativo debe señalar la autoridad que lo emite, aunado a que este derecho se encuentra protegido a nivel constitucional con la garantía de legalidad y seguridad jurídica de los gobernados.

3.7.2.2 DERECHO AL TRATO RESPETUOSO

El artículo 2º, en su fracción VIII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece este derecho, el cual no dudamos que esté lleno de

buenas intenciones, pero lamentablemente no le vemos una efectiva utilidad, ya que los legisladores fueron del todo omisos en establecer algún tipo de sanción en contra por ejemplo de los ejecutores que no se conduzcan con el debido respeto y consideración frente a los contribuyentes, ya que por ejemplo, en el caso de la omisión en la entrega de la carta de los derechos del contribuyente, si se establece que dicha situación podría dar origen a una responsabilidad administrativa en contra del servidor público. Por lo visto, el presente derecho solo se estableció en la ley en comento, como un buen deseo y nada más. Inclusive es grave la situación que se haya tenido que llegar al extremo de establecerlo en una ley para el efecto de que los servidores públicos se conduzcan con respeto y consideración ya que son normas mínimas de trato en toda sociedad.

3.7.2.3 DERECHO AL CARÁCTER RESERVADO DE DATOS, INFORMES Y ANTECEDENTES.

El presente derecho se encuentra contemplado en el artículo 2º, fracción VII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y ya se encontraba contemplado en el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación, inclusive el artículo 2º en comento, hace una remisión expresa a dicho artículo contemplado en el Código, cuerpo legal este último que si contempla una sanción en caso de incumplimiento, por ejemplo en el artículo 87, fracciones IV y V, en los que se establecen como infracciones el divulgar, hacer uso personal o indebido de información confidencial que afecte la posición competitiva de un contribuyente, o bien, revelar a terceros la información financiera de un contribuyente que el sistema financiero haya proporcionado a las autoridades fiscales; infracciones cometidas por servidores públicos que pueden llegar a ser sancionadas con las multas establecidas en el artículo 88 del Código en comento que van de \$81,910.00 a \$109,210.00; situación que no acontece en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

A su vez en el artículo 10 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se establece una obligación exclusiva para una de las autoridades fiscales, es decir, para el Servicio de Administración Tributaria, que informará al Instituto Nacional de Geografía e Informática los datos “no confidenciales” de los

contribuyentes, respetando a su vez el artículo 20, fracción VI, de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en relación con el 69 del Código y 2º, fracción VII de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya comentados; es decir, el Servicio de Administración Tributaria únicamente podrá informar principalmente sobre los ingresos, impuestos, deducciones y datos relevantes no confidenciales.

3.7.3 DERECHOS EN LOS PROCEDIMIENTOS

De antemano se hace la aclaración que la Real Academia Española, no hace gran distinción al definir procedimiento de proceso, ya que se refiere a ellos de la siguiente manera:

“Procedimiento: Acción de proceder. Y por proceder se entiende, ir en realidad o figuradamente algunas personas o cosas unas tras otras guardando cierto orden.

“Proceso: La acción de ir hacia adelante.”²⁰⁰

Es decir, podemos decir, que los conceptos en comento se encuentran emparentados en cierta forma.

Si bien es cierto, que la doctrina jurídica afirma que “el proceso es el conjunto de actos realizados con forme a determinadas normas, que tienen unidad entre sí, y buscan una finalidad, que es la resolución de un conflicto, la restauración de un derecho o resolver una controversia preestablecida mediante una sentencia”.²⁰¹ Y el procedimiento “se entiende como un conjunto de actos de realizados conforme a ciertas normas para producir un acto”²⁰².

Ahora bien, Cipriano Gómez Lara al intentar establecer una diferencia entre dichos conceptos, considera que “el proceso se caracteriza por su finalidad de tipo jurisdiccional compositiva del litigio, mientras que el procedimiento, que para él puede manifestarse fuera del campo de lo procesal, es una coordinación de actos en marcha, relacionados entre sí por el efecto jurídico

²⁰⁰ Diccionario de la Real Academia Española, www.rae.es/ voces “procedimiento”, “proceso”,

²⁰¹ MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel; Op. Cit., p. 32

²⁰² ACOSTA ROMERO, Miguel, “Teoría General del Derecho Administrativo”, 10ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1991, p. 687.

final, que puede ser un proceso o el de una fase o fragmento suyo lo que lo lleva a caracterizar al proceso como un conjunto de procedimientos”.²⁰³

En virtud de lo anteriormente señalado, hemos dado el título de derechos en los procedimientos al presente subtema, ya que la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes regula derechos de ambos, y al ser en sentido amplio la definición de procedimiento el camino de algo, aplica tanto a los derechos del procedimiento como para los del proceso.

3.7.3.1 DERECHO A SEÑALAR DOMICILIO PARA OÍR Y RECIBIR NOTIFICACIONES

Este derecho se encuentra establecido en el artículo 2º, fracción XIV de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, mediante el cual se establece el derecho de los contribuyentes a señalar en el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para oír y recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.

Ahora bien, respecto de este derecho debemos señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones, se encontraba regulado por el Código Fiscal de la Federación en su artículo 208, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, precepto en el cual se establecía que se debía señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la Sede de la Sala Regional competente del Tribunal, haciendo la aclaración que en virtud de lo establecido por el artículo tercero transitorio, fracciones I y II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en el cual se establece que se podía señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones en términos del artículo 2º, fracción XIV de la ley en comento.

²⁰³ **GÓMEZ LARA, Cipriano**, “*Teoría General del Proceso*”, 8ª Edición, Ed. Harla, México, 1991, pp. 290 y 291.

Es decir, según lo establecido en el Dictámen de 1ª Lectura de la Iniciativa de la ley en comento, se señaló respecto a este derecho:

“... eliminando la obligación de señalar un domicilio en la sede de la circunscripción territorial de la Sala competente, con la finalidad de que aquellos contribuyentes que tienen su domicilio fuera de donde se encuentra ubicada la Sala del Tribunal, puedan recibir notificaciones por correo certificado con acuse de recibo, brindando así mayor seguridad jurídica a los particulares y que efectivamente se cercioren de las actuaciones del juicio de nulidad...”²⁰⁴

Anteriormente, uno de los requisitos que se debía indicar en la demanda de nulidad, establecido en el derogado artículo 208, fracción I, del Título VI del Código Fiscal de la Federación, era el referente a que se debía indicar un domicilio para oír y recibir notificaciones “en” de la Sede de la Sala Regional Competente.

Es decir, de conformidad con lo establecido en el Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su artículo 23 se establece la circunscripción territorial que comprende cada una de las Salas Regionales de dicho Tribunal, y a su vez en el artículo 24 del mismo ordenamiento legal se establece la Sede en que se encuentran dichas Salas Regionales.

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el día 23 de junio de 2005 y entró en vigor el día 23 de julio de ese mismo año.

- El artículo Tercero Transitorio de esta ley establece, en su fracción primera, que para los efectos de lo dispuesto en la fracción I del artículo 208 del Código Fiscal de la Federación, se podrá señalar el domicilio para recibir notificaciones de conformidad con lo dispuesto en la fracción

²⁰⁴ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04”, p.152.

XIV del artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y de conformidad con lo establecido en la fracción II del artículo transitorio en comento se establece que en caso de no señalarlo en los términos precisados se notificará por listas autorizadas.

- Ahora bien, el día 1° de diciembre de 2005, se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, la cual de conformidad con lo establecido en su artículo primero transitorio, entró en vigor a partir del 1° de enero de 2006; siendo que a su vez, en el artículo segundo transitorio, se establece que a partir de la entrada en vigor de dicho ordenamiento legal, se derogan el Título VI del Código Fiscal de la Federación y los artículos que comprenden del 197 al 263 del citado ordenamiento legal, “por lo que las leyes que remitan a esos preceptos se entenderán referidos a los correspondientes de esta Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Con motivo de lo anterior, lo referente al señalamiento del domicilio para oír y recibir notificaciones, se encuentra regulado ahora en el artículo 13, fracción III, párrafo segundo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Al respecto debemos establecer qué se entiende por jurisdicción, lo cual, no es otra cosa que decir el derecho; a grandes rasgos, “la jurisdicción es una potestad que las leyes otorgan a ciertos órganos para que, dentro de un territorio determinado, conozcan de controversias derivadas de la aplicación del derecho y decidan la situación jurídica controvertida”²⁰⁵.

Es decir, prevalece para efectos de señalar el domicilio para oír y recibir todo tipo de notificaciones el concepto de jurisdicción respecto del de sede, ya que por ejemplo en el caso de lo establecido en el artículo 23, fracción VII la Sala Regional de Occidente, comprende la circunscripción territorial integrada por los territorios de Colima, Jalisco y Nayarit; y a su vez, el diverso 24, en su fracción VII, establece que la Sede es la Ciudad de Guadalajara, en el Estado

²⁰⁵ Suprema Corte de Justicia de la Nación, “Manual del Justiciable Elementos de Teoría General del Proceso”, SCJN Poder Judicial de la Federación, México, 2006, p. 10.

de Jalisco; ambos preceptos del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por lo que podría señalar como domicilio para oír y recibir notificaciones por ejemplo en Colima, aunque en dicho Estado no se encuentre ubicada la Sede de dicha Sala Regional.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en la fracción XIV del artículo 2° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y a su vez en lo repetido en los artículos 13 antepenúltimo párrafo; así como del 14, fracción I y último párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el contribuyente podría indicar un domicilio para oír y recibir notificaciones en cualquier parte del territorio nacional, salvo que el domicilio se encuentre dentro de la jurisdicción de la Sala Regional competente. Es decir, tomando los datos del ejemplo señalado en el párrafo anterior, no necesariamente se debería señalar un domicilio en la ciudad de Guadalajara (Sede), sino que el contribuyente puede señalar un domicilio inclusive fuera de la jurisdicción de dicha Sala, por ejemplo señalar un domicilio en el Distrito Federal; excepto que el contribuyente tuviera su domicilio en la jurisdicción de la Sala Regional de Occidente, es decir, ya sea en el estado de Colima, de Nayarit o bien de Jalisco, situación en la que necesariamente se deberá señalar uno dentro de dicha jurisdicción.

Por lo que el presente derecho en su momento, se podría decir, que fue una innovación para todos aquellos contribuyentes que pueden señalar ahora su domicilio para oír y recibir notificaciones en términos de los preceptos que han quedado precisados, haciendo uso del correo certificado, y haciendo notar que el derecho en comento se encuentra ahora ya contemplado en los preceptos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que han quedado precisados con antelación.

3.7.3.2 DERECHO A NO APORTAR DOCUMENTOS YA PRESENTADOS

El presente derecho se encuentra establecido, en el artículo 2°, fracción VI, de la Ley Federal de los Derechos de Contribuyente, en la cual se hace referencia

a que los contribuyente pueden omitir la aportación de documentos que ya se encuentren en poder de la autoridad fiscal actuante.

Este derecho se traduce que en la realidad muchas veces las autoridades fiscales inician una revisión de gabinete o bien una revisión de dictamen, procedimientos de fiscalización en los que se requiere diversa documentación y posteriormente la misma autoridad fiscal en muchas ocasiones de forma simultánea inicia una visita domiciliaria, solicitando la documentación que con antelación ya le había sido proporcionada, la cual inclusive en algunos de los casos ya ha sido hasta de vuelta. Por lo que ante la presencia del presente derecho se le releva a contribuyente de la presentación de ciertos documentos que con antelación ya le habían sido proporcionados a la misma autoridad fiscal, lo anterior cobra especial relevancia, ya que en algunos casos el segundo requerimiento de información y documentación que hace la misma autoridad fiscal aduciendo que la información debe ser analizada y depurada por lo que el plazo para que concluye la revisión se amplía, siendo que dicha información ya le había sido proporcionada a dicha autoridad e inclusive devuelta por ésta.

Cabe hacer la aclaración que el artículo 2º, en su fracción VI, no establece el momento en que se le presentó la información a la autoridad actuante, ya que por ejemplo, el Servicio de Administración Tributaria, en la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado establece este derecho, limitando (situación que no hace la Ley) su alcance, pues señala:

*“No aportar a la misma autoridad actuante en un acto de fiscalización los documentos que ya estén en su poder **cuando el contribuyente acredite fehacientemente que para el mismo acto de auditoría ya se han presentado los documentos.** Cuando la documentación en escritura pública ya se hubiere presentado ante la misma autoridad actuante, el contribuyente deberá manifestar bajo protesta de decir verdad que dicha escritura aún mantiene los mismos efectos jurídicos.”²⁰⁶*

²⁰⁶ www.sat.gob.mx “Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado 2007”, documento vigente a partir de mayo de 2007, ISBN 970-734-180-7, realizada por la Administración General de Asistencia al Contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, México, p. 9

Es decir, si en el año de 2004, con motivo de una revisión de gabinete, ya le había proporcionado un contribuyente a la Administración Local de Auditoría Fiscal del Norte del Distrito Federal determinada información; y en el año de 2005, se le inicia a ese mismo contribuyente una visita domiciliaria por el mismo ejercicio, y conceptos ya revisados y me solicitan nuevamente la documentación proporcionada en la revisión de gabinete, no debe limitarse el derecho del contribuyente a no aportar los documentos ya presentados “para el mismo acto de auditoría”, ya que la ley no establece dicha limitante y únicamente establece ante quién se podrá acreditar que la documentación solicitada ya se encuentra en poder, ahora sí, de la “autoridad actuante”.

Tenemos también que no estaremos obligados a aportar los documentos que ya se encuentren en poder de la autoridad fiscal. Esto significa que no debemos acompañar las declaraciones de impuestos, pedimentos o declaraciones informativas entre otras, si éstas ya se encuentran en poder de la autoridad, por ello, cualquier requerimiento que derive de la revisión de gabinete o dentro de una visita domiciliaria, deberá verificarse si ya obra en poder de la autoridad el documento requerido y en su caso, no será necesario presentarlo.

3.7.3.3 DERECHO A LA TRAMITACIÓN MENOS GRAVOSA

El presente derecho se encuentra establecido en el artículo 2º, fracción IX de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual a su vez se puede ver relacionado con otros derechos establecidos en la ley en comento, como lo es el referente a no aportar documentos ya proporcionados a la autoridad actuante, o por ejemplo el derecho que establece que en determinadas situaciones se deberá nombrar al contribuyente como depositario de los bienes cuando se pretende garantizar el interés fiscal evitando extracción de bienes, de lo contrario se puede incurrir en gastos de mudanza, bodega, etcétera, al resultar lo menos oneroso o gravoso para el contribuyente.

3.7.3.4 DERECHO A FORMULAR ALEGATOS, Y PRESENTAR PRUEBAS, INCLUIDO EL EXPEDIENTE ADMINISTRATIVO.

Estos derechos se encuentran establecidos en los artículos 2º, fracción X; 24 y tercero transitorio en su fracción III, todos ellos de la ley en comento.

Aunque debemos precisar que en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 235, vigente hasta el 31 de diciembre de 2005, ya se contemplaba este derecho. Ahora bien, actualmente la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo la cual entró en vigor a partir del 1º de enero de 2006, en su artículo 47 contempla lo que anteriormente establecía el artículo 235 respecto a formular alegatos.

Por lo que este derecho resulta ser una repetición de lo que establecía el Código Fiscal de la Federación en su artículo 235 en comento.

En el entendido de los alegatos constituyen los argumentos y conclusiones de las partes, manifestadas de forma verbal o por escrito previo a que se emita una resolución, es decir, se exponen las razones de hecho y de derecho en defensa de sus intereses jurídicos, pretendiendo demostrar al juzgador que las pruebas desahogadas confirman su dicho y no así los argumentos y probanzas de su contraparte.

En el presente derecho se puede observar la complejidad en las disposiciones legales a que se encuentra sujeto un contribuyente, ya que por ejemplo respecto de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, le será supletorio el Código Fiscal de la Federación, pero el vigente actualmente, no contempla en derecho a presentar alegatos, ya que su artículo fue derogado, entonces necesariamente nos tendríamos que remitir a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, pero me pregunto ¿esta última ley se encuentra contemplada como una de las leyes fiscales ha que hace referencia el artículo 1º de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente para efectos de supletoriedad? Independientemente de la respuesta, para el ejercicio de este derecho siempre se podrá hacer valer la garantía de audiencia que nos otorga nuestra constitución.

Por lo que respecta al derecho establecido en los artículos 2º, fracción X; en relación con el diverso 24; y tercero transitorio en su fracción III de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en dichos preceptos se hace un reconocimiento expreso del derecho a aportar en juicio seguido ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el expediente administrativo.

Si bien es cierto, anteriormente existía una prohibición expresa establecida en el artículo 209 antepenúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación la cual era del tenor siguiente: “...En ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo...”, es decir, en dicho artículo se establecían las pruebas que necesariamente se tenían que adjuntar a la demanda de nulidad, y de lo anteriormente citado se deduce que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no podía ordenar el envío del expediente administrativo a la Sala correspondiente, por disposición expresa del artículo en comento, éste no podía ofrecerse como prueba.

Ahora bien, el contenido de un expediente administrativo de quererse ofrecer se podía realizar solicitando copias certificadas de los documentos en particular que se pretendían exhibir, las cuales implicaban un costo extra para el contribuyente al momento de defenderse, ya que tenía que pagar los derechos correspondientes con motivo de su expedición.

Actualmente, el presente derecho a exhibir el expediente administrativo no se ve limitado ante el juicio seguido en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ya que bien puede darse el caso de que este se ofrezca como prueba en un recurso administrativo, seguido ante la misma autoridad que emitió el acto, como lo podría ser, en un recurso de inconformidad o bien en un recurso de revocación.

Así, el artículo 14, en su fracción V de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, establece que en el caso del juicio de nulidad se podrá ofrecer el expediente administrativo, “... *el cual será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cual estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.*” Situación que resulta

benéfica para los contribuyentes ya que ahora no tendrán que pagar los derechos correspondientes por las copias del expediente administrativo que se le envíe a la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa correspondiente. Es decir, el artículo 14 en comento viene a complementar lo establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

3.7.3.5 DERECHO A SER OÍDO PREVIO A LA EMISIÓN DE RESOLUCIÓN

El presente derecho se encuentra establecido en el artículo 2º, fracción XI, el cual implica necesariamente el cumplimiento a la garantía de audiencia, ya que si bien es cierto que en el caso de diversas facultades de comprobación de las autoridades fiscales si le otorgan al contribuyente un plazo perentorio para desvirtuar las supuestas irregularidades localizadas, existen muchos otros casos en los que no se otorga ese derecho de audiencia, previo a la emisión de la resolución determinante, como suele pasar con las resoluciones determinantes del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, que en muchos de los casos determinan ciertas omisiones con base en la información que obra en un supuesto expediente, sin que previamente se le otorgue el derecho de audiencia a los contribuyentes, situación similar se presenta en el caso de resoluciones emitidas por el Instituto Mexicano del Seguro Social, en los que no se les da oportunidad de ofrecer pruebas o alegatos previo a la emisión de la resolución determinante que establezca las supuestas omisiones. Lo anterior, también ocurre en el caso de solicitud de devoluciones, ya que por ejemplo el Servicio de Administración Tributaria ordena la compensación de oficio, sin tomar en cuenta por ejemplo, que el contribuyente obtuvo una nulidad respecto del adeudo al que se le compensó de oficio el monto solicitado en devolución. Es decir, se priva del derecho a ser oído con anterioridad a la emisión de la resolución determinante del supuesto adeudo, lo cual a su vez va en contra del principio de economía procesal, ya que orillan al contribuyente ya sea a interponer algún recurso de revocación / inconformidad o bien el juicio de nulidad; e inclusive resulta más oneroso y gravoso para el contribuyente el tener que erogar gastos para defenderse, cuando bien pudo haberse aclarado previo a la emisión de la resolución determinante de habersele oído y tomado en consideración sus

pruebas con antelación a la emisión del adeudo o bien de la compensación de oficio realizada, por citar algunos ejemplos.

En otras palabras, la presente fracción en comento otorga un derecho de audiencia previo a la emisión de la resolución definitiva, lo que obliga necesariamente a las autoridades fiscales a otorgar este derecho a los contribuyentes a efecto de que éstos puedan ser oídos y a su vez puedan ser valoradas las pruebas exhibidas “antes” de la emisión de dicha resolución definitiva pues de lo contrario podría alegarse la ilegalidad de la misma.

3.7.3.6 DERECHO A LA RESOLUCIÓN DENTRO DE UN PLAZO DETERMINADO

El presente derecho se encuentra contemplado en el artículo 9 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual en su momento si establecía una novedad hasta cierto punto, ya que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, no establecía la obligación (como facultad reglada de las autoridades) el que se emitiera resolución dentro de los tres meses posteriores a la presentación de una consulta sobre hechos reales y concretos, ya que el dicho plazo se establecía en el artículo 37 del mismo Código, cuyo incumplimiento derivaba en la configuración de la negativa ficta. En razón de lo anterior, y al haberse establecido en el artículo 9° en comento la obligación de resolver las consultas en el plazo de tres meses, situación que se recoge en las reformas al Código Fiscal de la Federación en su artículo 34 publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, en el sentido de obligar a las autoridades fiscales a responder en el plazo de tres meses en comento.

A su vez, es importante señalar que el artículo 9° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en comento, se establece que la contestación “tendrá el carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación. Ahora bien dicho carácter vinculatorio se integró al texto del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación mediante las reformas publicadas a dicho ordenamiento el día 27 e diciembre de 2006. Por lo que el presente derecho contenido en la Ley Federal

de los Derechos del Contribuyente ya se encuentra reproducido en el Código en comento, complementando al artículo 9º, ya que el Código establece en que casos las respuestas recaídas a las consultas planteadas no tendrán el carácter de obligatorias, así como también se precisa que la respuestas recaídas a las consultas no son obligatorias para los contribuyentes y que inclusive pueden ser impugnadas cuando se aplique los criterios contenidos en una de esas respuestas.

Al respecto debemos tener presente que si bien es cierto las consultas se plantean y se resuelven con fines de orientación, ésta debe encontrarse debidamente fundada y motivada pues de lo contrario se colocaría al contribuyente en un estado de incertidumbre jurídica.

3.7.3.7 DERECHO A CONOCER EL ESTADO DE TRAMITACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS Y DERECHO A SOLICITAR CERTIFICACIONES Y COPIAS (REMISIÓN).

Los derechos establecidos en las fracciones II; III; IV y V del artículo 2º; así como en el diverso 3º; 9º, en relación con el 4º primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, dicha ley no establece un procedimiento para que se puedan respetar dichos derechos, por ejemplo no se establece una consecuencia en caso de que la autoridad fiscal se niegue a remitir el expediente administrativo a la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que le solicite dicho expediente. Inclusive estos derechos como muchos otros que se establecen en dicha ley, no encuentran una correlativa sanción a cargo de las autoridades fiscales u obligados que incumplan con la obligación derivada de los derechos establecidos, por lo que estamos ante la presencia de una norma imperfecta.

3.7.3.8 DERECHO A RECURRIR LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES

El presente derecho contenido en el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, correspondiente a interponer los recursos y medios de defensa que procedan, en contra de los actos de las autoridades

fiscales, para lo cual se deberá indicar en todo acto dictado por las autoridades fiscales:

- Deberá indicarse el recurso o medio de defensa procedente
- Deberá indicarse plazo para su interposición
- Deberá indicarse el órgano ante el que debe formularse.

De no establecerse los datos precisados el contribuyente contará con el doble del plazo correspondiente para efectos de presentar los medios de defensa correspondientes.

Son antecedentes del artículo 23 en comento, el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, el cual hasta la fecha establece la obligación de las autoridades fiscalizadoras que hayan realizado una visita domiciliaria o bien una revisión de gabinete, que determinen las contribuciones omitidas mediante resolución correspondiente, en la cual según lo establecido en su antepenúltimo párrafo deberán de señalarse los **plazos** en que la misma puede ser impugnada vía recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo. Estableciendo el apercibimiento que de no señalarse el plazo el contribuyente contará con el doble del plazo para interponer los medios de defensa.

A su vez, el artículo 132 del mismo Código en comento, ya hacía referencia al hecho de que en la resolución recaída al recurso de revocación planteado, deberán señalarse los plazos en que la misma puede ser impugnada en el juicio contencioso administrativo, pues de lo contrario el contribuyente tendrá el doble del plazo para interponer dicho medio de defensa.

Es decir, el artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, lo que de forma limitada ya se encontraba contemplado en los artículo 50 penúltimo párrafo; y 132 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, con la diferencia de que el artículo 23 da un sentido más amplio que el establecido en el artículo 50 en comento, ya que hace referencia a los “actos dictados por las autoridades fiscales”, es decir, ya no se limita única y exclusivamente a los emitidos con motivo de una visita domiciliaria o bien una

revisión de gabinete; ya que en contra de dichos actos el Código si establece la procedencia tanto del recurso, así como del juicio contencioso administrativo. Ahora bien, el artículo 132 del mismo Código también se ve reflejado en el artículo 23 en comento que recoge la procedencia del juicio contencioso administrativo en contra de la resolución recaída al recurso de revocación.

Es decir, tanto el artículo 50 y 132 en comento hacían referencia única y exclusivamente al señalamiento del plazo para la presentación de los medios de defensa por lo que si atendemos al contenido del diverso 23 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes se podrá apreciar una mayor amplitud en cuanto a este derecho, ya que las autoridades fiscales se encuentra obligadas a señalar el plazo correspondiente para interponer algún medio de defensa, cuáles son éstos, y ante quien se deben de promover.

3.7.4 DERECHOS DE CONTENIDO ECONÓMICO

Si bien es cierto, que todos los derechos detentan hasta cierto punto un aspecto económico, en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, existen algunos de cuyo contenido se desprende su connotación expresa de su contenido económico.

3.7.4.1 DERECHO A LA DEVOLUCIÓN

El presente derecho se encuentra establecido en el artículo 2º, fracción II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, el cual no representa ninguna novedad ya que el presente derecho es una repetición defectuosa de lo establecido en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, haciendo la aclaración que el artículo 2º, fracción II que limita la devolución única y exclusivamente a “impuestos” siendo que el artículo 22 del Código citado tiene un alcance más amplio ya que utiliza el término de “...cantidades pagadas indebidamente... en el caso de contribuciones ...”, puede ser por pago de lo indebido o bien de saldos a favor provenientes de errores aritméticos. Es decir, el artículo 2º, fracción II en comento, en vez de utilizar el término contribuciones, lo limita única y exclusivamente a “impuestos” lo que en nada representa un derecho, ya que por ejemplo no podría utilizar este precepto para

solicitar la devolución un derecho, o bien aportaciones de seguridad social (por ejemplo un capital constitutivo) o bien de contribuciones de mejoras, contribuciones respecto de las cuales se tuviere un saldo a favor o bien se estuviere frente a un pago de lo indebido, para mayor entendimiento se cita el contenido del artículo 2° en la fracción correspondiente:

“Artículo 2°.- Son derechos generales de los contribuyentes:

...

*II.- Derecho a obtener, en su beneficio, **las devoluciones de impuestos** que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.*

...”

Aunado a lo anterior el artículo 2° en comento, es del todo omiso es regular situaciones como el plazo en que se deberá efectuar la devolución por parte de las autoridades fiscales; o bien la forma en que se realizará, si será de oficio o a petición de parte; si procederá la actualización o bien el pago de intereses; el plazo en que prescribe el derecho a la devolución, situaciones que si se encuentran reguladas en el Código Fiscal de la Federación así como en su respectivo Reglamento, por lo que no se justifica la existencia del derecho a la devolución en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que como se ha precisado limita el derecho a solicitar la devolución única y exclusivamente tratándose de “impuestos”, y además hace una remisión expresa al Código Fiscal de la Federación, ordenamiento legal que con mayor amplitud y precisión regula el derecho en comento.

3.7.4.2 DERECHO A NO APORTAR DOCUMENTOS QUE YA FUERON PRESENTADOS

El presente derecho se encuentra contemplado en el artículo 2°, fracción VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que reviste claramente un contenido económico ya que en algunas ocasiones por ejemplo la certificación de documentos implica un costo para el contribuyente que pretende ejercer algún medio de defensa en contra de los actos de las autoridades fiscales o por lo que bastara hacer el señalamiento de que determinada documentación se

encuentra ya en el expediente administrativo abierto a nombre del contribuyente.

3.7.4.3 DERECHO A PAGAR UNA MULTA DEL 20% O 30 SEGÚN CORRESPONDA, EN EL CASO DE OMISIÓN DE CONTRIBUCIONES.

Si bien es cierto, que podrá sonar extraño que se tenga el derecho a pagar una multa en caso de que se haya omitido en el pago de contribuciones, dicha situación atiende al hecho de que no podría dejarse de sancionar dicha omisión, ya que se estaría en presencia de una situación de inequidad respecto de todos aquellos contribuyentes que si cumplen con el pago oportuno de sus contribuciones, por lo que el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece lo siguiente:

“Artículo 17. Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Así mismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.”

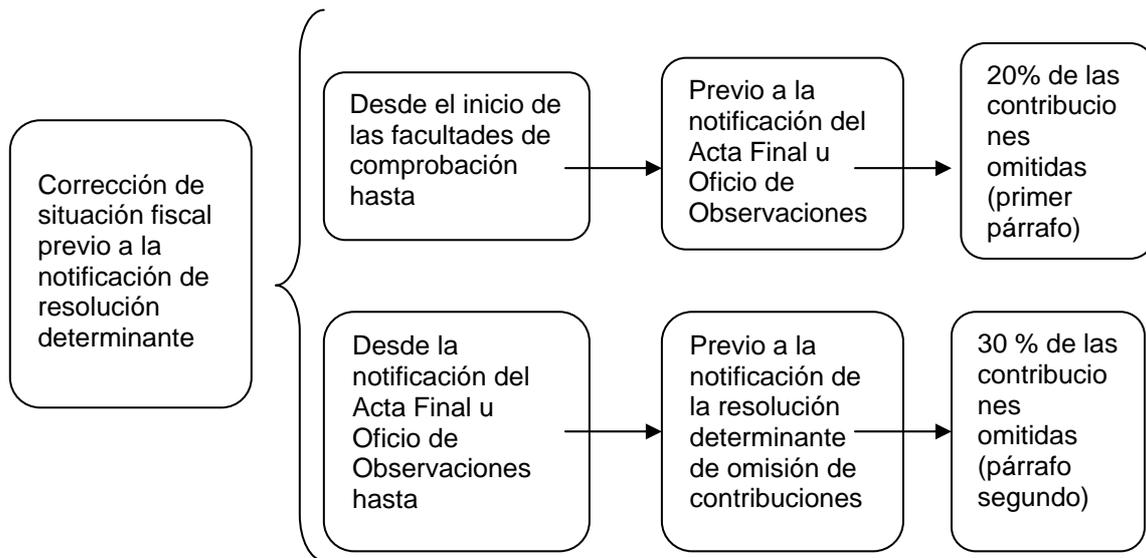
Ahora bien, lo establecido en el artículo en comento, debemos de situarlo en el año en que fue publicada la ley en comento, esto, es a partir del 23 de junio de 2005, ya que el Código Fiscal de la Federación vigente en ese año, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 2004, establecía porcentajes distintos, como se podrá observar a continuación:

<p>Diario Oficial de la Federación, <u>con texto común</u> referente al contenido del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.</p>	<p>31 de diciembre de 2004 25 de octubre de 2005 01 de diciembre de 2005 06 de abril de 2006</p>	<p>Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicarán las siguientes multas:</p> <p><u>I. El 40% de las contribuciones omitidas cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.</u></p> <p><u>II. Del 50% al 100% de las contribuciones omitidas en los demás casos.</u></p> <p>Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos de la fracción I de este artículo, aplicarán el por ciento que corresponda en los términos de la fracción II sobre el remanente no pagado de las contribuciones.</p>
	<p>28 de junio de 2006 18 de julio de 2006</p>	<p>Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, <u>se aplicará una multa del 75% al 100% de las contribuciones omitidas.</u></p> <p>Cuando el infractor pague las contribuciones omitidas junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 de este Código, <u>según sea el caso, se aplicará la multa establecida en el artículo 17, primer párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.</u></p> <p>Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, <u>pagará la multa establecida en el artículo 17, segundo párrafo de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.</u></p> <p>Si las autoridades fiscales determinan contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa en los términos del segundo y tercer</p>

		párrafos de este artículo, aplicarán el porcentaje que corresponda en los términos del primer párrafo de este artículo sobre el remanente no pagado de las contribuciones.
	27 de diciembre de 2006 30 de enero de 2007	Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, <u>se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.</u> ..."
OMISIÓN DE CONTRIBUTIONES EN LA LEY ADUANERA	<p>Artículo 176. Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:</p> <p>I. Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse. ..."</p>	<p>Artículo 178. Se aplicarán las siguientes sanciones a quien cometa las infracciones establecidas por el artículo 176 de esta ley:</p> <p><u>I. Multa del 130% al 150% de los impuestos al comercio exterior omitidos, cuando no se haya cubierto lo que correspondía pagar.</u></p> <p>Cuando la infracción a que se refiere esta fracción sea cometida por pasajeros, se impondrá una multa del 80% al 120% del valor comercial de las mercancías, salvo que se haya ejercido la opción a que se refiere la fracción I del artículo 50 de esta ley, en cuyo caso, la multa será del 70% al 100% de dicho valor comercial...."</p>

Como se puede observar del cuadro que antecede, el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente viene a recoger en cierta forma lo que establecía el artículo 76, fracción I del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 2004, ya que en dicha fracción se establecía que se aplicaría una multa del 40% de la contribución omitida siempre y cuando dicha multa se pagara con sus accesorios "antes de la notificación de la resolución que determinara la omisión de contribuciones".

Es decir, el artículo 17 atiende al derecho de autocorrección de los contribuyentes, ya que ahora en su contenido se está a dos momentos de los que depende el monto de la multa, como se podrá observar a continuación:



Es decir, el artículo 17 en comento, establece dos porcentajes (20% y 30%) dependiendo si es antes o después de la notificación del oficio de observaciones o bien del acta final “previo a la notificación de la resolución que determine las omisiones”; siendo dicho artículo del todo omiso en establecer que multa es la correspondiente, si se detectan diferencias en la omisión de contribuciones presentada en la corrección fiscal del contribuyente, situación que si regula en artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, ya sea el publicado en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 2004, en su fracción II; o bien el tercer párrafo del mismo artículo reformado mediante publicación del Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de junio de 2006.

Debemos recordar el contenido del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, reformado en la parte conducente mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1998, y vigente hasta nuestros días en el mismo precepto en su párrafo quinto, en el cual se establece:

*“...Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, **las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición**”.*

Probablemente los porcentajes que se establecen en el artículo 17 en comento, sean benéficos para aquellos contribuyentes que hayan incurrido en omisiones, ya que se hace una reducción de éstos, pero aquí volvemos al absurdo de nuestras leyes, ya que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 76 reformado a partir de la publicación el Diario Oficial de la Federación de fecha 28 de junio de 2006, hace una remisión expresa a las multas establecidas en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, cuando hubiere sido mas sencillo y práctico establecer dichos porcentajes desde un principio en el Código en comento.

Además las multas establecidas en el artículo 17 podrían representar un derecho en cuanto a la disminución en el porcentaje de éstas, tratándose de aportaciones de seguridad social, como lo son las cuotas obrero patronales, ya que por ejemplo, el artículo 304 de la Ley del Seguro Social establece:

“Artículo 304. Cuando los patronos y demás sujetos obligados realicen actos u omisiones, que impliquen el incumplimiento del pago de los conceptos fiscales que establece el artículo 287, serán sancionados con multa del cuarenta al cien por ciento del concepto omitido.”

Es decir, bien podría hacerse uso de las multas establecidas en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, con preferencia sobre lo establecido en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, ya que si bien es cierto que la primera de éstas no se establece como supletoria de esta última, como ya lo mencionamos con antelación, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se encuentra jerárquicamente por encima de las leyes fiscales; y aun en el supuesto de que esto no fuere así, lo establecido por ésta, a partir del 28 de junio de 2006, lo ha recogido en el texto del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación en sus párrafos segundo y tercero; es decir, puede ser más benéfica para el contribuyente una multa mínima del 20% o del 30% (artículo 17 LFDC ó 76 párrafo segundo y tercero CFF), que una multa mínima de 40% establecida en el artículo 304 de la Ley del Seguro Social, máxime que este último precepto no establece un momento en particular para que se aplique dicho porcentaje mínimo de multa.

Aunado a lo anterior, desde el 23 de junio de 2005 hasta el 27 de junio de 2006, y en apoyo a lo comentado en puntos anteriores, referente a que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se encuentra sobre el Código Fiscal de la Federación, tenemos que el artículo 17 de la Ley en comento, “no establecía expresamente una excepción para la determinación de los porcentajes contenidos en dicho precepto tratándose de “impuestos al comercio exterior”, no obstante que la Ley Aduanera establece que se aplicará de forma supletoria el Código Fiscal de la Federación, reiteramos que la Ley en comento es superior jerárquicamente al Código Fiscal de la Federación, así como a la Ley Aduanera, por lo que por ejemplo, en el caso de omisión de contribuciones (impuestos al comercio exterior), la Ley Aduanera establece una multa del 130% al 150% de las contribuciones omitidas; siendo que el artículo 17 contempla dos multas una del 20% y otra del 30% atendiendo al momento en que se paguen éstas.

Aquí cabría hacer un último comentario, en que por ejemplo si se determina alguna multa con base en el Código Fiscal de la Federación anterior al día 23 de julio de 2005, con motivo del ejercicio de facultades de comprobación realizadas en el año 2007, tal vez se podría alegar por el contribuyente de forma análoga a la materia penal, que la sanción más benéfica debe de ser la aplicada, es decir, por ejemplo, si en la legislación vigente para el año 2004, para determinada infracción se establecía una sanción del 50% de la contribución omitida y en la legislación vigente en 2007, se establece para la misma conducta una sanción del 20% debería de aplicársele esta última, aunque podría haber quienes opinen que dicha situación va en contra de lo establecido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, referente a la estricta aplicación de la ley.

Y por hacer un último comentario referente al artículo 17 ha que hacemos referencia, es claro que resultan ser contrarias a la constitución las multas establecidas en sus párrafos primero y segundo, en razón de que se establecen multas fijas (20% y 30%), con las cuales no se toma en cuenta ni la gravedad de la conducta a sancionar, ni la capacidad contributiva del infractor,

ya que no se establecen en dichos párrafos multas que oscilen entre un mínimo y un máximo.

Además cabe hacer la aclaración que las multas que se determinan en el artículo en comento de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, **SON MULTAS FIJAS**, las cuales nuestros tribunales han resuelto que son inconstitucionales.

No. Registro: 200,349

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

II, Julio de 1995

Tesis: P./J. 10/95

Página: 19

MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES.

Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.

Lo anterior, ya que el porcentaje establecido en un 20% y en un 30% establecidos en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, corresponden a dos conductas diferentes la una de la otra, sin que por cada una de ellas se establezca un porcentaje mínimo y un máximo.

Por lo que sería necesario que se estableciera un mínimo y un máximo en cada una de las conductas sancionadas con multas, y se deberá precisar cómo el contribuyente al momento de autocorregir su situación fiscal individualizaría la conducta para determinar cuál porcentaje entre un mínimo y un máximo se debería autodeterminar ¿Cómo determinarían dicha situación los contribuyentes?.

3.7.5 GARANTÍAS EN LOS PROCEDIMIENTOS DE COMPROBACIÓN

A continuación, se comentarán algunos derechos los cuales se encuentran afianzados por diversas garantías constitucionales, garantías que deben respetar todas las autoridades fiscales durante los procedimientos de fiscalización.

3.7.5.1 CORRECCIÓN DE SITUACIÓN FISCAL

Si bien es cierto el presente derecho ya se encontraba regulado por el Código Fiscal de la Federación, el alcance y sentido de éste establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en sus artículos 2º, fracción XIII; 13; 14; y 15 de dicho ordenamiento.

Al respecto y para efectos de conocer el sentido de la iniciativa que dio origen al presente derecho establecido en la ley en comento, tenemos que en el Dictamen de Origen de fecha 20 de abril de 2004, dentro de las consideraciones efectuadas por la Comisión dictaminadora, se señala lo siguiente:

*“...De gran magnitud, resalta la importancia de reconocer **el derecho a los contribuyentes de autocorregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales**, toda vez que con ello se estimula la regulación de los contribuyentes **sin necesidad de agotar todo el procedimiento de fiscalización tan largo y costoso para el estado, y que al mismo tiempo, brinde certeza jurídica a los contribuyentes para que asiente su corrección fiscal en el acta respectiva...**”²⁰⁷*

²⁰⁷ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL

Aunado a lo anterior, en dicho dictamen se establecía:

*“...Uno de los objetivos que persigue esta ley, es precisamente brindar a los contribuyentes el derecho de corregir su situación fiscal desde el inicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, **y que dicha circunstancia se haga del conocimiento del contribuyente desde la notificación del acta parcial de inicio, ...**”²⁰⁸*

Esto es, el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación vigente en el año 2005, año en que inició la vigencia de la Ley a la cual hacemos referencia en el presente capítulo, establecía que se podía corregir la situación fiscal de un contribuyente vía declaración normal o complementaria según el caso, siempre y cuando no se hubieren iniciado facultades de comprobación.

En el caso de que se hubieren iniciado el ejercicio de facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, en particular, tratándose de revisión de gabinete o de visita domiciliaria (artículo 42, fracciones II y III del Código en comento) el momento procesal oportuno para corregir la situación fiscal de un contribuyente era en los veinte días posteriores al última acta parcial o bien veinte días posteriores a la notificación del oficio de observaciones, pues esos veinte días corresponden al plazo establecido para desvirtuar la irregularidades localizadas en la revisión o bien para corregir su situación fiscal de conformidad con los artículos del Código Fiscal que hasta la fecha tienen vigencia.

Es decir, de lo contrario, si el contribuyente corregía su situación fiscal posterior al acta final de visita domiciliaria o bien veinte días después de que se le hubiere notificado el oficio de observaciones, lo que se podría esperar sería una resolución en la que se determinaran omisión de contribuciones, sin que se le tomara en cuenta la corrección de situación fiscal realizada.

DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04”, p. 150.

²⁰⁸ SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, “CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04”, p. 155.

Ahora bien, una vez que se ha precisado parte de la estructura del procedimiento de fiscalización de las facultades de comprobación en comento, en relación con la corrección de situación fiscal por parte de los contribuyentes, podemos apreciar que el derecho a la corrección de la situación fiscal establecido en los preceptos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente que han quedado precisados, van mas allá de lo establecido en el Código Fiscal en comento, ya que por principio de cuentas si bien es cierto, que es un derecho ex lege, es decir, que proviene de la ley, la misma ley, establece la obligación a cargo de las autoridades fiscales de dar a conocer este derecho “al inicio de las facultades de comprobación” a las que hemos hecho referencia, es decir, en la ley se establece una facultad reglada que se traduce en obligación a cargo de las autoridades fiscales (artículo 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente).

Aunado a lo anterior, se amplía considerablemente el plazo para poder ejercer ese derecho, ya que ahora con fundamento en el artículo 14 los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación **y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas.**

Es decir, ya no se limita la corrección a los veinte días que establece el Código Fiscal de la Federación, tratándose de un contribuyente sujeto a facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales, máxime si dicha corrección no quedaría circunstanciada en un acta parcial o complementaria, de conformidad con lo establecido en el Código en comento, ya que por disposición de su artículo 46, fracción IV, tratándose de una visita domiciliaria “una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita”; y a su vez, respecto de la revisión de gabinete, el artículo 48, en su fracción IX, establece que si el contribuyente no desvirtúa las irregularidades consignadas en el oficio de observaciones o bien no corrige su situación fiscal totalmente en el plazo otorgado para ello (veinte días posteriores a la notificación del oficio de observaciones), “...se

emitirá resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos...”.

Es decir, en atención a como ya lo mencionamos anteriormente la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es jerárquicamente superior al Código en comento, podemos hacer mención que el presente derecho a corregir la situación fiscal, puede representar un verdadero beneficio para todos aquellos contribuyentes que no hayan tenido dinero al momento en que se les notificó el última acta parcial o bien el oficio de observaciones, pero que dentro del plazo de los seis meses posteriores a que concluyen las facultades de comprobación, desean corregir su situación fiscal, lo podrán hacer, realizando la corrección correspondiente con el pago a su vez de sus accesorios, con la única obligación de dar aviso a la autoridad fiscal que ejerció las facultades de comprobación sobre la corrección de su situación fiscal realizada, exhibiéndole copia de la declaración normal o complementaria, mediante la cual haya corregido su situación fiscal. Máxime si el ejercicio de este derecho “...no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal...”

Ante dicha corrección la autoridad fiscal en caso de que no hayan concluido las facultades de comprobación deberá levantar un acta parcial en la que se haga constar dicha corrección; o bien si hubieren concluido, deberá emitir un oficio dentro del plazo de diez días contados a partir de la fecha en que se realizó la entrega a las autoridades fiscales la copia de la declaración de corrección de situación fiscal.

3.7.5.2 CONCLUSIÓN ANTICIPADA DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN

El presente derecho se encuentra contemplado en el artículo 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que si bien es cierto el Código Fiscal de la Federación en su artículo 47 que establece que las autoridades fiscales **DEBERÁN** concluir anticipadamente las visitas domiciliarias, cuando el visitado se encuentre obligado a dictaminar sus estados financieros o bien no teniendo la obligación de hacerlo, el contribuyente elija esta opción, es decir, de

conformidad con lo establecido en el Código en comento, esta es una forma de que se concluya anticipadamente una visita domiciliaria.

Ahora bien, el artículo 16 de la ley en comento, va más allá del Código Fiscal en referencia, ya que en dicho precepto, se establece la posibilidad de concluir anticipadamente “las facultades de comprobación”, es decir, no limita la conclusión anticipada a las visitas domiciliarias, como si lo hace el artículo 47 del Código previamente citado, sino que establece “se darán por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate”; aunado a que dicha conclusión anticipada en este caso se da derivado de la corrección situación fiscal del contribuyente, es decir, en el artículo 16 en comento, se establece otra forma de concluir anticipadamente el ejercicio de facultades de comprobación, siempre y cuando:

- Hayan transcurrido al menos tres meses a partir del inicio de ejercicio de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.
- Que el contribuyente transcurrido dicho plazo corrija en su totalidad sus obligaciones fiscales respecto de las cuales haya sido objeto del ejercicio facultades de comprobación, lo cual quedará a discreción de las autoridades fiscales, quienes concluirán en su momento si el contribuyente corrigió correctamente su situación fiscal o bien si lo hizo de manera incorrecta.

Esto en relación, a lo establecido en el artículo 16 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en el que se establece otra forma, además de la ya establecida en el artículo 47 del Código Fiscal citado, para el efecto de que se concluyan anticipadamente el ejercicio de facultades de comprobación, y esta forma es la corrección total de la situación fiscal del contribuyente, la cual, si se realiza posterior a la conclusión de las facultades de comprobación dicha corrección, previa verificación de las autoridades fiscales, éstas deberán comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, dentro de un plazo de un mes a partir de que dicha autoridad haya recibido la declaración de corrección de situación fiscal.

De lo anterior se concluye medularmente que el hecho de que un contribuyente ejerza el derecho a la corrección de su situación fiscal, no necesariamente quiere decir, que se dará una conclusión anticipada de las facultades de comprobación, ya que la valoración de dicha corrección es a discreción de las autoridades fiscales. Es decir, corrección de situación fiscal no necesariamente tiene como resultado una conclusión anticipada del ejercicio de facultades de comprobación.

En caso, de que la corrección se realice de forma parcial, la autoridad fiscal procederá a continuar con el ejercicio de facultades de comprobación, y posteriormente procederá a determinar la omisión de contribuciones respectiva mediante la resolución correspondiente debiendo tomar en cuenta las declaraciones normales o complementarias presentadas por el contribuyente en su caso, al momento de determinar las contribuciones omitidas.

3.7.5.3 PLAZO LÍMITE PARA DETERMINAR CONTRIBUCIONES

Lo establecido en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, en cierta forma ya se encontraba establecido o bien se desprendía del artículo 50, en sus párrafos primero y cuarto del Código Fiscal de la Federación, en donde se establecía un plazo máximo para determinar la existencia de contribuciones omitidas mediante la resolución correspondiente, derivado del ejercicio de facultades de comprobación, configurándose así una facultad reglada a cargo de las autoridades fiscales, que en caso de excederse del plazo establecido al momento de emitir y notificar la resolución determinante de contribuciones omitidas, quedará sin efectos todo lo relacionado con dicho procedimiento de fiscalización y por consecuencia la resolución determinante de contribuciones omitidas, pero aquí en este caso si no hubiere operado la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales, éstas muchas veces han iniciado nuevamente facultades de comprobación respecto de los mismos hechos y periodos ya revisados, pero ahora subsanando sus errores, lo cual resulta ser del todo ilegal como veremos más adelante.

Al respecto, el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, establece que "...Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados", situación que si bien es cierto, es una manifestación expresa de las consecuencias a las cuales debe atenerse la autoridad fiscal en caso de no sujetarse a dicho plazo, adquiriendo relevancia el hecho de que se establezca un tipo de definitividad de las facultades de comprobación respecto a lo que ya fue revisado, situación que en la actualidad y como lo comentaremos mas adelante en el presente trabajo, se encuentra reforzada con otros preceptos tanto de la Ley en comento, como del Código Citado.

Ahora bien, el artículo 18 de la Ley en comento, es el más claro ejemplo, de que no se justifica la existencia de esta ley, ya que lo procedente hubiera sido integrar lo establecido en la presente al Código Fiscal de la Federación, atendiendo a un principio básico de simplicidad, ya que por ejemplo el artículo 18 al que hacemos referencia, establece los mismos seis meses para emitir y notificar la resolución determinante de contribuciones omitidas, haciendo una pequeña excepción a dicho plazo tratándose de corrección de situación fiscal de conformidad con lo establecido en el artículo 16 del mismo ordenamiento legal, en el cual se establece que la autoridad tendrá un mes adicional a los seis de la regla general. Independientemente de esto último, el artículo 18 nos remite expresamente al artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

Es decir, en el caso de que ya hayan transcurrido cinco meses posteriores a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación, (previo a la emisión de una resolución determinante de contribuciones omitidas en su caso), las autoridades fiscales contarán con un mes más, adicional a los 6 meses que establece el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente para llevar en caso de que la corrección no haya sido total, se emita la resolución determinante de contribuciones omitidas, es decir, en este caso estamos en presencia de una excepción a la regla general de los 6 meses de plazo con que cuentan las autoridades fiscales, para en caso de que proceda determinen contribuciones omitidas con motivo del ejercicio de alguna facultad de comprobación.

3.7.5.4 LÍMITES DE LA ACTUACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Es claro que las autoridades fiscales, al estar frente a derechos subjetivos derivados de la constitución y que en cierta forma a su vez se encuentra regulados en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, tenemos que se deben hacer efectivas las diversas garantías individuales establecidas en nuestra Carta Magna, ya que éstas, constituyen los límites que los órganos de gobierno deben respetar en su actuación; es decir, lo que no puede realizar.

Esto cobra especial relevancia, respecto de los derechos establecidos en particular en los artículos 16; 18; 19; y 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, los cuales serán comentados en el siguiente capítulo del presente trabajo, adelantando que si bien es cierto, estos derechos tienen antecedentes en el Código Fiscal de la Federación, éstos van más allá de lo que se establecía en dicho Código, regulándose así de forma expresa en una ley las limitaciones expresas a las actuaciones de las autoridades fiscales como se verá más adelante, apoyándose principalmente en las garantías de seguridad jurídica e inviolabilidad del domicilio, como se verá más adelante.

3.7.5.5 SANCIONES

Una de las mayores críticas que ha recibido la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es la relacionada a la omisión del establecimiento expreso de sanciones aplicables a las autoridades fiscales que no respeten o bien incumplan los derechos subjetivos públicos de los contribuyentes derivados de esta ley.

Esta crítica no resulta infundada ya que, lo que recomendable hubiera sido que los legisladores establecieran sanciones o consecuencias expresas, correspondientes al incumplimiento de estos derechos, inclusive estableciendo responsabilidades a los servidores públicos que no respeten dichos derechos.

Además, no debemos considerar que los derechos contemplados en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, son ineficaces por el sólo hecho de que no se establezcan en muchos de ellos sanciones o consecuencias

expresas para las autoridades fiscales, ya que debemos recordar toda autoridad se rige por el principio de legalidad, en virtud de cuál, éstas sólo pueden hacer lo que la ley les faculta así como también deben hacer lo que la ley les obliga.

Para Guillermo Cabanellas de Torres, “en Derecho Político y en el Administrativo, aquellas que obligan al Poder Ejecutivo a proceder de determinada manera, por hallarse preestablecidas en la ley, que señala no solo la autoridad competente para obrar, sino también su obligación de obrar y la forma en que debe hacerlo, sin dejar ningún margen para la apreciación subjetiva del agente”.²⁰⁹

Ahora bien, el cumplimiento de los derechos establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, no debe apreciarse su cumplimiento como discrecional, ya que la Ley en comento, establece diversas **FACULTADES REGLADAS, tomando en consideración que “la libertad de acción de la autoridad administrativa, debe ser ejercitada dentro de un marco legal, fijado por una norma jurídica predeterminada, que señala la conducta específica que debe seguir el órgano y siempre sobre la base del respeto de las garantías individuales de los ciudadanos”**²¹⁰

Es decir, los derechos del contribuyente contemplados en la ley citada, pueden revestir un carácter de eficiencia y por tanto ser eficaces en la defensa de los contribuyentes, si atendemos a una situación básica, referente a que los derechos de los contribuyentes implican correlativamente una obligación para las autoridades fiscales, al tratarse de facultades regladas, al establecer expresamente la norma cuál es o son la(s) conducta(s) **“QUE DEBEN O BIEN QUE SE ENCUENTRAN OBLIGADAS A REALIZAR LAS AUTORIDADES FISCALES”**, ya que de no apegar su actuación a lo dispuesto en la ley, corren el riesgo las autoridades de que sus resoluciones apoyadas en dichos hechos sean declarados nulos al ser ilegales.

²⁰⁹ CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, *“Diccionario jurídico universitario: Tomo I A-H”*, ed. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2000, p. 423.

²¹⁰ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Tomo II Derecho Penal Fiscal, Editorial CARDENAS EDITOR DISTRIBUIDOR, Décimo Tercera Edición, México, 2003, p. 154.

CAPÍTULO 4: DEFINITIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN DE LAS AUTORIDADES FISCALES.

4.1 EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Como ya se mencionó, la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente obliga principalmente a “todas las autoridades fiscales”, pero para efectos del presente trabajo nos interesa en particular una de ellas, en particular la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la cual pertenece a la Administración Centralizada, y que ejerce algunas de sus principales facultades a través de su órgano desconcentrado denominado Servicio de Administración Tributaria, ya que, “...la obligación primordial de los sujetos activos de la obligación tributaria, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello...”²¹¹.

De acuerdo con la estructura de nuestro sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tienen a su cargo además de la función recaudatoria, la obligación referente al control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las de registro y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

Al respecto, el artículo 31, fracción XI, de la Ley Orgánica de la Administración Pública, establece que a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde, entre otras facultades las relativas a la determinación y cobro de las contribuciones, “funciones que había venido desempeñando desde el 31 de enero de 1959 a través de la Subsecretaría de Ingresos, específicamente las que correspondían a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, recaudación y jurídica de ingresos pero mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, se promulgó la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual entró en vigor el 1º de julio de 1997, en la que se creó el Servicio de

²¹¹ FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Op. Cit., p. 234.

Administración Tributaria”²¹², al que le fueron otorgadas las facultades que desempeñaba la Subsecretaría de Ingresos, debiendo considerarse que ese nuevo órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tiene, en cuanto a su naturaleza algunas de sus principales características a las siguientes:

Es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (ya que carece de personalidad jurídica propia; no goza de independencia para tomar decisiones de propia autoridad, -aunque goza de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones- y tiene el carácter de autoridad fiscal (artículo 1° de la Ley del Servicio de Administración Tributaria; carece de patrimonio propio, ya que el que ostenta pertenece a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ahora bien, el objeto del Servicio de Administración Tributaria, se encuentra establecido en el artículo 2° de la Ley de éste órgano desconcentrado:

Artículo 2o. *El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria.*

El Servicio de Administración Tributaria implantará programas y proyectos para reducir su costo de operación por peso recaudado y el costo de cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Cuando en el texto de esta Ley se haga referencia a contribuciones, se entenderán comprendidos los aprovechamientos federales.

Es decir, el Servicio de Administración Tributaria que ejerce la competencia tributaria, ya que “tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y

²¹² **Idem.**

aprovechamientos federales, y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público”²¹³, por lo cual que para el ejercicio de sus atribuciones contará con los siguientes órganos de conformidad con lo establecido tanto en la Ley como en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria:

- *Junta de Gobierno;*
- *Jefe; Y*
- *Las Unidades administrativas que establezca su reglamento interior.*

UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES (artículo 2° RISAT)

- *Administración General de Aduanas*
- *Administración General de Asistencia al Contribuyente*
- *Administración General de Auditoría Fiscal Federal*
- *Administración General de Grandes Contribuyentes*
- *Administración General Jurídica*
- *Administración General de Recaudación*
- *Administración General de Innovación y Calidad.*
- *Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de Información.*
- *Administración General de Evaluación*
- *Unidad de Plan Estratégico y Mejora Continua*
- *Unidad de Programas Especiales.*

UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES

- *Administraciones Regionales*
- *Administraciones Locales*
- *Aduanas.*

Dentro de estas unidades hay que destacar a las administraciones generales jurídicas, de auditoría y de recaudación, ya que, en cuanto a la primera de ellas, su función es actuar como el abogado de éste órgano desconcentrado en las controversias en que la autoridad hacendaria sea parte, la segunda se encarga de la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, en cumplimiento de sus facultades de comprobación, y la tercera tiene como función efectuar el cobro coactivo de los créditos fiscales, que en su caso correspondan.

²¹³ **Idem.**

Cabe hacer la anotación que en el artículo 2º de la Ley de este órgano desconcentrado, se recoge un principio de desde hace muchos años, Adam Smith había hecho referencia a este, y es el referente al principio de economía, al referirse que a programas internos para evitar que se haga antieconómica la recaudación de las contribuciones.

4.1.1 FACULTADES DE COMPROBACIÓN

El ejercicio de las facultades de comprobación, es tan solo, el ejercicio de una de las diversas atribuciones que puede llevar a cabo por disposición de la ley una autoridad fiscal, que representa una parte crucial en la recaudación de las contribuciones, ya que es en la fiscalización realizada a los contribuyentes en donde las autoridades fiscales se percatan si un contribuyente ha o no cumplido debidamente con sus obligaciones fiscales.

Así, para Gregorio Sánchez León, el ejercicio de facultades de comprobación se puede definir como “el procedimiento administrativo que llevan a cabo las autoridades fiscales, para la revisión del régimen tributario de los sujetos pasivos de las contribuciones, a fin de determinar las obligaciones y los créditos fiscales omitidos”.²¹⁴

Para Rigoberto Zamudio Urbano la administración tributaria, “comprende tanto el conjunto orgánico funcional mediante el cual se ejecuta la voluntad pública contenida en la legislación tributaria a través de una serie de recursos materiales, humanos y técnicos, así como el conjunto de procesos y actividades que realizan la autoridad y los sujetos tributarios para la realización de los fines de la ley”²¹⁵.

Es decir, para la obtención del correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los sujetos pasivos, las autoridades fiscales tienen la atribución de ejercer una verificación del cumplimiento de éstas, respecto del universo de contribuyentes integrado por persona físicas y morales, que de conformidad

²¹⁴ SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Op. Cit., p. 524.

²¹⁵ ZAMUDIO URBÁNO, Rigoberto, “Derecho Tributario”, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 24.

con las disposiciones fiscales realicen actividades, posean o adquieran bienes, o tengan ingresos o lleven a cabo cualquier acto que sea objeto para la causación de alguna contribución, para lo cual será necesario echar mano de todo el conjunto de recurso materiales y humanos para el efecto de cumplir con la finalidad buscada, esto es la recaudación.

Podemos decir que el objeto de las facultades de comprobación contempladas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, es “que las autoridades fiscales comprueben que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de los delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales”.²¹⁶

Así, en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se establecen las facultades de comprobación que pueden ejercer las autoridades fiscales, respecto de las cuales para efectos del presente trabajo se hará referencia únicamente a tres de ellas, por considerarlas las principales:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para: ...

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

²¹⁶ PÉREZ BECERRIL, Alonso, “Dictámen Fiscal”, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 144.

IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

...

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente. ...”

Al respecto, cabe hacer la aclaración de si consideramos necesario hacer alusión a estas tres fracciones del artículo 42 en comento, es porque en ellas se encuentran establecidas tres de las principales facultades de comprobación con que cuenta el Servicio de Administración Tributaria, correspondiente a la revisión de gabinete o de escritorio (artículo 42, fracción II; en relación con los diversos 46; 46-A; 48; y 50 todos ellos del Código Fiscal de la Federación); visita domiciliaria (artículo 42 fracción III; 43; 45; 46; 46-A y 50 todos ellos del mismo Código); y revisión de dictamen de estados financieros de los contribuyentes (artículo 42, fracción IV; en relación con los diversos 32-A; 50 y 52 del mismo ordenamiento legal en comento).

Haciendo la aclaración que cada una de estas facultades de comprobación tiene un procedimiento en particular, el cual independientemente de la que se trate debe contener principalmente de conformidad con el artículo 16 Constitucional en relación con el diverso 38 del Código Fiscal de la Federación, constar por escrito, ser emitido por autoridad competente, fundar y motivar la causa legal del procedimiento, señalar el o los destinatarios de la misma, indicar el o los lugares que han de inspeccionarse, precisar el objeto a revisar, así como cumplir con los demás requisitos que fijen las leyes de la materia.

Ahora bien, con motivo del ejercicio de cualquiera de las tres facultades de comprobación ha que hacemos referencia, el Servicio de Administración Tributaria, puede solicitar tanto al contribuyente, a los terceros relacionados

con ellos, o bien a los responsables solidarios de los contribuyentes, por lo que realmente el Servicio de Administración Tributaria, cuenta con las herramientas y los medios necesarios para realizar una verificación exhaustiva respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, cuyo ejercicio debe concluir en una resolución que otorgue certeza jurídica a los sujetos pasivos de la obligación tributaria, ya que de ésta, se pueden concluir dos situaciones principalmente, la primera de ellas es, que ese contribuyente respecto del cual se ejercieron facultades de comprobación ha cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales, o bien lo contrario, esto es, que el contribuyente no ha cumplido correctamente con sus obligaciones fiscales, inclusive teniendo como resultado una determinación por omisión de contribuciones, derivado de la investigación y análisis de la documentación proporcionada por el contribuyente, por terceros relacionados con él o bien inclusive apoyándose en información aportada por otras autoridades fiscales, o incluso solicitándole a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores información relacionada con determinado contribuyente, de donde podemos observar que por ejemplo en el caso del Servicio de Administración Tributaria el alcance de sus facultades de comprobación es bastante amplio y cuya única limitante se encuentra sujeta al periodo y conceptos objeto del ejercicio de las facultades de comprobación.

4.2 RECONOCIMIENTO DE DERECHOS SUBJETIVOS

En nuestros días, es importante tener presente que la actuación del Estado no puede ser caprichosa, arbitraria o ilegal, pues dos son los fundamentos rectores de su actividad: el Estado de derecho y el principio de legalidad.

El Estado de derecho, “se caracteriza por el reconocimiento de los derechos subjetivos de los particulares, y el otorgamiento de los instrumentos legales para la defensa de esos derechos. Por su parte, el principio de legalidad, columna vertebral de las funciones estatales, significa la conformidad con el derecho, que debe revestir todo acto estatal”²¹⁷.

²¹⁷ **LUCERO ESPINOSA, Manuel**, *“Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal”*, Editorial Porrúa, México, 2002, p. 1.

Como se estableció en capítulos anteriores, la existencia de la relación jurídico tributaria necesariamente implica la existencia tanto de derechos como de obligaciones “recíprocas” entre sujeto pasivo y activo de dicha relación. “De tal suerte la pretensión de uno protegida por la Ley implica correlativamente el deber de otro sujeto de satisfacerla”²¹⁸

En el campo de las relaciones generadas entre la Administración Pública y los gobernados, la relación jurídica tiene lugar con el surgimiento del Estado de derecho, con el cual se transformo al individuo de un sujeto de poder a un sujeto de derecho, al someter al derecho la actuación del Estado y proteger los derechos públicos subjetivos de los gobernados.

Para Manuel Lucero Espinosa, el derecho subjetivo “consiste en la facultad de un sujeto para exigir de otro una acción u omisión concreta, protegida directamente por el derecho objetivo. Es decir, que el derecho subjetivo supone la existencia de dos elementos: una facultad de exigir y una obligación correlativa”²¹⁹

Así, tomando en cuenta la situación jurídica del gobernado frente a la actuación de la Administración Pública, como en la especie acontece con el Servicio de Administración Tributaria, es posible determinar la calidad de agraviado para intentar los medios de defensa que el orden jurídico establece en su favor.

Como de la relación jurídico tributaria, se derivan situaciones tanto positivas de dar, o de hacer; negativas de no hacer; los derechos subjetivos, o bien de tolerar; en consecuencia, podrán ser positivos, negativos o bien neutros. Serán positivos cuando la protección jurídica, establecida en la norma, otorga una facultad al sujeto activo de exigir del sujeto pasivo una conducta, traducida en un dar o en un hacer según corresponda. De tolerar, cuando tengan necesidad de soportar algún acto del sujeto activo. Y por último, serán negativos cuando

²¹⁸ **ORTIZ REYES, Gabriel**, *“El control y la disciplina en la administración pública federal”*, Editorial Porrúa, México, 2000, p. 25.

²¹⁹ **LUCERO ESPINOSA, Manuel**, Op. Cit., p. 4.

dicha protección normativa faculta al titular del derecho a exigir de otro abstención de una determinada conducta.

Es decir, en el caso concreto de los derechos de los contribuyentes, si bien es cierto que frente a la facultad del Estado de exigir el cumplimiento de una obligación, existen a favor de los contribuyentes una serie de prerrogativas, consideradas como límites a la actividades de aquél, las que a su vez constituyen los derechos públicos subjetivos de los gobernados.

Por esta razón, los derechos públicos subjetivos de los contribuyentes se consideran como la facultad de los gobernados para exigir de la Administración Pública (en particular de las autoridades fiscales) una determinada conducta que se traduce en un hacer, o en dar, o en un no hacer, protegido por las normas jurídicas (derecho objetivo) en forma directa.

Por lo que el sometimiento del Estado de Derecho plantea la existencia de relaciones jurídicas, que al tener en uno de sus extremos a un ente público ejerciendo la función administrativa, genera la relación jurídico-administrativa con la consecuente existencia de derechos y obligaciones recíprocas para las partes que se encuentran unidas por este vínculo.

Así, la relación jurídico-administrativa se integra con derechos a favor del Estado, que son oponibles a los gobernados, y derechos a favor de éstos, oponibles a aquél. Estos derechos reciben el nombre de derechos públicos subjetivos en razón de la naturaleza de la relación, puesto que siempre participará en ella un ente público, regulada por normas de derecho público.

Es importante señalar que los derechos públicos subjetivos, "...pueden derivarse de la Constitución o de la ley, de actos administrativos y de contratos administrativos. En el primer caso, los derechos surgen sin que sea necesaria la ejecución de un acto jurídico, pues ellos existen en forma directa e inmediata, es decir, su existencia opera ipso iure. En el segundo caso, la existencia de los derechos depende de la actuación de la autoridad, que de manera unilateral determina una situación jurídica concreta e individualizada.

Finalmente, en el tercero surgen del acuerdo de voluntades de las partes. ... En consecuencia, tenemos que las normas, sean constitucionales o legales, son la fuente principal de los derechos públicos subjetivos del Estado y de los administrados”²²⁰

Como se desprende de lo anterior, y como se verá más adelante, existen facultades regladas derivadas de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que configuran a favor de los contribuyente derechos subjetivos públicos, así como también se generan estos derivados de los actos de las autoridades fiscales, como lo puede ser en particular, una resolución emitida con motivo del ejercicio de facultades de comprobación.

Lo anterior es así, ya que derivado de la conclusión del ejercicio de facultades de comprobación, pueden presentarse dos situaciones, como se mencionó en la parte final del subtema anterior, por lo que para hablar de la existencia del reconocimiento de un derecho subjetivo, primero debemos establecer que éste, se encuentra integrado por varios elementos o características:

- Los sujetos de la relación jurídica que se establece, es decir, el titular de la de la facultad o poder y la persona obligada, o sea, el individuo en quien recae la obligación de cumplir con un deber; (sujeto activo y sujeto pasivo).
- La relación que se genera, es decir, la facultad o poder que establece una obligación o un poder recíproco; (relación jurídico tributaria)
- Tiene que existir un orden jurídico (el llamado derecho objetivo) que se traduce en una norma jurídica por la que se reconoce la facultad de uno de los sujetos y el deber jurídico del otro. (Ley Federal de los Derechos del Contribuyente).
- La existencia de un órgano capaz de dilucidar el conflicto que puede presentar la eventual falta de cumplimiento de la relación planteada

²²⁰ Ibidem, pp. 11 y 12.

entre los sujetos reconocidos por la norma jurídica. (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y en su caso los Tribunales Colegiados de Circuito así como la Suprema Corte de Justicia de la Nación).

Con lo que acabamos de señalar podemos darnos cuenta, cómo una vez que en la Constitución y en las demás leyes, como es en particular la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es reconocido un derecho subjetivo en un ordenamiento jurídico, la calidad de éste se encuentra configurada formalmente, y es a partir de este momento en que se le otorga al individuo el poder jurídico de reclamar, mediante una acción, el incumplimiento de una obligación a cargo en este caso de las autoridades fiscales, en particular, derechos subjetivo que debe respetarse por el Servicio de Administración Tributaria.

Lo anterior cobra relevancia en el presente trabajo, ya que como se puede apreciar del breve análisis realizado a los preceptos que integran la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, podemos observar que si bien es cierto en dicha ley se repiten derechos que con antelación ya se encontraban establecidos en el Código Fiscal de la Federación, también existen otros que van mas allá de lo que se encontraba establecido en dicho Código, y al tratarse de obligaciones a cargo de las autoridades fiscales ello implica un reconocimiento de diversos derechos subjetivos públicos a favor de los contribuyentes, los cuales en caso de ver incumplido alguno de éstos, pueden exigir el cumplimiento de éstos por parte de las autoridades, alegando inclusive violación a garantías individuales.

4.3 OBLIGACIONES DE LAS AUTORIDADES FISCALES COMO CORRELATIVAS DE LOS DERECHOS SUBJETIVOS DE LOS CONTRIBUYENTES

Debemos señalar desde este momento y como se ha hecho en el transcurso del presente trabajo, que derivado del contenido de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, si bien es cierto que se establecen diversos derechos a favor de éstos, sin que exista una sanción o consecuencia expresa

para las autoridades fiscales en caso de que éstas incumplan o bien no respeten alguno de los derechos establecidos en esta ley, al tener el carácter de una norma imperfecta.

Pero es importante señalar, que no por eso es una ley inútil o inservible, ya que al establecerse en la ley, ciertas conductas que deben realizar las autoridades fiscales, estamos frente de facultades o bien atribuciones regladas, por lo que la autoridad fiscal, para efectos de dar cumplimiento a lo establecido en el artículo 16 Constitucional y 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación “debe” apegar su actuación a las situaciones contempladas en la ley.

4.3.1 LIMITACIÓN A DETERMINAR NUEVAS OMISIONES DE LAS CONTRIBUCIONES REVISADAS

De conformidad con lo establecido en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, y 18 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, se desprende que si las autoridades fiscales con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, conocen de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses a partir de que concluyan éstas, como regla general, para determinar en caso de que proceda, la omisión de contribuciones correspondiente resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de dicho plazo.

Es decir, en dicho plazo las autoridades fiscales en el caso que nos ocupa, el Servicio de Administración Tributaria, debe valorar y analizar toda información y documentación obtenida con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, relacionada con el concepto y periodo objeto de la facultad de comprobación en cuestión, y en caso de que existan hechos u omisiones que tengan como resultado el incumplimiento de obligaciones fiscales determinen las cantidades omitidas mediante una liquidación, la cual se deberá emitir y notificar dentro del plazo de seis meses que se establece como regla general.

Lo anterior, podemos concluir que una resolución determinante de contribuciones omitidas, es el resultado de la revisión realizada por las autoridades fiscales de la información proporcionada por el propio contribuyente, o bien por la información proporcionada por terceros relacionados con él, por lo que al finalizar el análisis de toda la información al alcance de dichas autoridades, en atención al principio de certeza y seguridad jurídicas, no puede ser posible que si una autoridad fiscal ejerce por ejemplo una visita domiciliaria respecto de una contribución y por un ejercicio fiscal determinado, y derivado de la revisión efectuada descubre que existe una omisión de contribuciones por un monto de \$500,000.00, situación que se establece en la correspondiente resolución determinante de contribuciones, de conformidad con lo establecido en los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, por disposición expresa de dichos preceptos, **LA AUTORIDAD FISCAL NO ME PUEDE VOLVER A DETERMINAR CONTRIBUCIONES OMITIDAS BASANDOSE EN LOS MISMOS HECHOS.**

Esto es, una vez que la autoridad fiscal en el ejemplo me emitió una resolución determinante de contribuciones omitidas en la que se especifica una cantidad a pagar, no puede en un futuro, independientemente de que haya o no operado la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal, venir y determinarme un nuevo crédito fiscal basándose en los mismos hechos, en virtud de que en teoría la primera revisión que efectuó era correcta, por lo que ya no puede venir y decir la autoridad fiscal que se equivocó y que ahora en vez de \$500,000.00 le debo \$1'000,000.00, máxime si desde la primera revisión la autoridad fiscal estuvo en la posibilidad de realizar un análisis exhaustivo de la contabilidad del contribuyente y derivado de su estudio, emitió la resolución correspondiente.

Una práctica bastante recurrente por parte de las autoridades fiscales, es que con motivo del ejercicio de facultades de comprobación determinaban que existía una omisión de contribuciones y se cuantificaban las supuestas omisiones, pero en muchas ocasiones el procedimiento de fiscalización no se encontraba apegado a lo establecido en la ley, por lo que originaba que los contribuyentes presentaran diversos medios de defensa, obteniendo como resultado dejar sin efectos la resolución determinante de contribuciones

omitidas. Una vez que se daba esta situación, las autoridades fiscales con fundamento en el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, volvían a ejercer facultades de comprobación respecto de las mismas contribuciones y respecto del mismo periodo sujeto a revisión en la primera ocasión, pero en esta segunda subsanaba los errores cometidos en el primer procedimiento de fiscalización emitiendo una nueva resolución determinante de contribuciones omitidas basándose en los mismos hechos ya revisado con antelación.

Cabe advertir, que actualmente los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente **establecen expresamente la limitación de las autoridades fiscales DETERMINAR, PARA NUEVAS OMISIONES RESPECTO DE LOS MISMOS HECHOS, es decir, respecto de las contribuciones revisadas con antelación,** al establecer:

“Artículo 16 ...

***No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes.** La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad.*

...”

*“Artículo 19.- **Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión,** pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de nuevos conceptos a revisar”.*

Debemos de aclarar que el presente derecho hasta cierto punto tiene su antecedente en el artículo 50 último párrafo del Código Fiscal de la Federación el cual establece:

“...Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes.

Lo anterior, si realizáramos una interpretación en sentido contrario del párrafo que antecede, quedaría una idea más o menos así, “nunca se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos iguales”. **Cabe hacer la aclaración que el artículo 50 en comento hace referencia a contribuciones “o” aprovechamientos, siendo que los preceptos de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente únicamente se hace referencia a “contribuciones”.**

El problema que tenía el artículo 50 del Código en comento vigente en el ejercicio fiscal de 2005, era el referente a que en ningún momento precisaba o bien se establecía, que debía entenderse por HECHOS DIFERENTES.

Es aquí, en donde los artículos 16 y 19 en comento, tienen hasta cierto punto un carácter innovador a nivel normativo, ya que pretenden establecer al menos el origen de dichos hechos diferentes, los cuales podrán provenir de:

- *De Información, datos o documentos de terceros*
- **De la revisión de conceptos específicos** que no se hayan revisado con anterioridad.

Pero la presente ley continúa siendo omisa en dar una definición expresa de que debe entenderse por hechos diferentes, ya que única y exclusivamente establece de donde pueden provenir, por lo que queda a discreción de la autoridad fiscal el motivar el por qué considera que se trata de hechos diferentes.

De donde se concluye que una autoridad fiscal no te puede volver a emitir una resolución determinante de contribuciones omitidas, cuando se den lo siguientes supuestos:

- Se hayan ejercido facultades de comprobación
- Exista una resolución determinante de contribuciones omitidas, “entendida esta como la resolución que ha puesto fin a un procedimiento administrativo y que en consecuencia, es el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa”²²¹. Al respecto podría presentarse una excepción a este punto tratándose de la hipótesis contemplada en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en donde se establece que si la autoridad fiscal no emite resolución determinante dentro del plazo establecido para ello, se entenderá “de manera definitiva” que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.
- Que se motive la segunda resolución determinante de contribuciones omitidas en los “mismos hechos”, misma calidad de sujeto respecto de las contribuciones revisadas, mismas contribuciones revisadas (es decir, que se refiera a los conceptos en específicos que ya hubieren sido revisados), y respecto del mismo periodo respecto del cual se ejercieron las facultades de comprobación en la primera ocasión.

Entiendo que la finalidad de establecer el presente derecho es generar CERTEZA JURÍDICA EN LOS CONTRIBUYENTES, que una vez que hayan corregido su situación fiscal o bien en caso de que no exista una corrección o bien ésta haya sido parcial y se haya originado que la autoridad fiscal les emitiera una resolución determinante de contribuciones omitidas, ya no puedan emitir una nueva resolución determinante de contribuciones omitidas respecto de contribuciones revisadas previamente.

Es importante señalar que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente entró en vigor en el año de 2005, y a la fecha los ordenamientos legales han sufrido reformas, en particular el Código Fiscal de la Federación, pero no así los artículos 16 y 19 de la ley en comento; como se puede apreciar acontece

²²¹ *Ibidem*, p. 63.

respecto de la reforma realizada al artículo 46, fracción VIII y último párrafo del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, que establece:

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas: ...

*VIII.- Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajusto a las normas aplicables, **que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal**, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.*

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

*Concluida la visita en el domicilio fiscal, **para iniciar otra** a la misma persona, se requerirá nueva orden. **En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la determinación del crédito fiscal correspondiente cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.** La comprobación de hechos diferentes deberá de estar sustentada información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad **o en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten.**”*

Como se puede observar, en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación se recoge parcialmente lo establecido en los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que lo estableció en estos preceptos se establece en el último párrafo del artículo 46 del Código citado, aunque considero que dicha situación es incorrecta ya que se debió de establecer en el artículo 50 de dicho Código, ya que el artículo 46 se refiere medularmente a las reglas a seguir tratándose de visitas domiciliarias, la cual es una de las varias facultades de comprobación que tienen las autoridades fiscales.

Aunado a lo anterior, en dicho artículo 46 se adiciona una tercera hipótesis respecto al origen de los hechos diferentes no contemplada en los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y es el referente a **“los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten”**.

Además, lo establecido en dicho artículo 46 en comento va más allá respecto de lo que no se puede volver a determinar, ya que los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derecho del Contribuyente establece la limitante exclusivamente tratándose de “...contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de facultades de comprobación...”, siendo que el artículo 46 último párrafo en comento, establece que “...*En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos...*”, es decir, se amplía la limitante a volver a determinar si se trata de los mismo hechos y periodos revisados tratándose no sólo de contribuciones, sino que el artículo 46 en cita amplía la limitante a los aprovechamientos (artículo 3° CFF los define como “los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal), por lo que por ejemplo, se nos ocurre, que si ya se ejercieron facultades de comprobación respecto de impuestos al comercio exterior **y de cuotas compensatorias** respecto de un periodo determinado podría aplicar dicha limitante para evitar una nueva determinación respecto de los mismos hechos.

El presente derecho, que en un principio nace de una interpretación del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, para posteriormente convertirse en un derecho con limitaciones expresas en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es uno de los más claros ejemplos de que no se encuentra justificada la existencia de éste último cuerpo legal, ya que bien se pudieron haber incorporado estos derechos en el Código Fiscal de la Federación, en vez de publicar una nueva ley, ya que al contemplarse derechos en ambos ordenamientos legales, se va en contra del principio básico de simplicidad de las leyes, ya que lo que no se dice en una se dice en la otra. Lo anterior se ve

claramente reflejado en las reformas al Código Fiscal de la Federación publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 1° de octubre de 2007, vigentes a partir del 1° de enero de 2008, correspondientes al artículo 50, último párrafo en el cual se establece:

“Artículo 50.- Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

...

Siempre se podrá volver a determinar contribuciones o aprovechamientos omitidos correspondientes al mismo ejercicio, cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 de este Código.

De lo anterior, se desprende medularmente que los legisladores, en estas últimas reformas, y diverso a como se encontraba contemplado en dichos preceptos en las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006; como primer punto decidieron establecer lo referente a la emisión de una nueva orden de facultades de comprobación en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, y lo referente a la determinación de contribuciones omitidas decidieron establecerlo en el artículo 50 del Código en comento, ya que se trata de dos situaciones totalmente

diversas, el ejercicio de facultades de comprobación, a la determinación de contribuciones omitidas.

Así tenemos que en primer lugar en el último párrafo del artículo 50 del Código al que hemos hecho referencia, en vigor a partir del 1° de enero de 2008, se establece una cuarta hipótesis respecto del origen de los hechos diferentes, al establecer, “...*La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en... la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales, de conformidad con lo previsto por el último párrafo del artículo 46 de este Código*”.

Como se puede observar tanto el artículo 16 como el artículo 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente si bien, hasta cierto punto fueron un parte aguas al establecer una limitación expresa en ley, referente a que si ya le emitió una resolución determinante de contribuciones omitidas derivado del ejercicio de facultades de comprobación, ya no se le puede volver a determinar una omisión de contribuciones con base en los mismo hechos ya revisados.

Pero de conformidad con las reformas que se les han realizado tanto al artículo 46 como al artículo 50, ambos del Código Fiscal de la Federación, es que los artículos 16 y 19 en comento, ya fueron superados, ya que inclusive en estos últimos en comento, se establecen únicamente dos de las hipótesis de donde pueden provenir los hechos diferentes siendo que el artículo 50 vigente a partir del 1° de enero de 2008, ya contempla cuatro hipótesis distintas respecto de donde pueden provenir los hechos diferentes.

Aunado a que como ya se mencionó en líneas anteriores, los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece la limitación a emitir una segunda resolución determinante, respecto de “las contribuciones revisadas” o bien una vez que exista “determinación de contribuciones omitidas”, es decir, se limita la prohibición única y exclusivamente a “contribuciones”.

Una vez precisado lo anterior, se puede observar claramente que el artículo 50, último párrafo del Código Fiscal de la Federación va mas allá de lo establecido en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyentes, ya que en el Código se establece que la limitación para emitir una segunda resolución determinante, es respecto de contribuciones “o” aprovechamientos omitidos.

Todo lo anterior, se encuentra afianzado a nivel constitucional, a través de la garantía de seguridad jurídica, así como de aquella que tiene su origen en el principio de *non bis in idem*, establecida en el artículo 23 Constitucional referente a que nadie puede ser ni juzgado, ni sancionado dos veces por los mismos hechos.

Respecto a la determinación de contribuciones omitidas, cabe hacer un pequeño paréntesis, ya que a partir de la reforma realizada al artículo 46, fracción VIII, del Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006, se benefició a las autoridades fiscales respecto de la facultad de comprobación de visita domiciliaria, ya que si al revisar la documentación levantada por los visitadores, se observa que incurrieron en alguna irregularidad, puede la autoridad fiscal de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento a partir de la violación formal cometida. Si bien es cierto, esto solo se encuentra establecido respecto de una de las diversas facultades de comprobación a las que se encuentra facultada la autoridad fiscal, ésta es la más importante, por lo que las autoridades fiscales antes de que llegase a emitir una resolución determinante de contribuciones omitidas derivado de una visita domiciliaria si se percata de algún error en el procedimiento que pudiese afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, puede de oficio reponer el procedimiento a partir de la violación formal cometida.

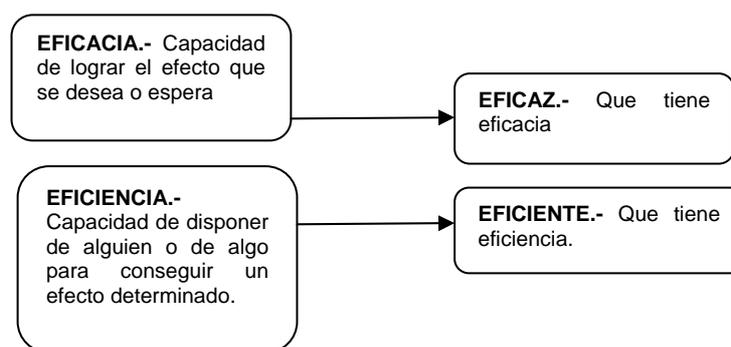
4.3.2 AUTORIDAD FISCAL EFICAZ Y EFICIENTE

El fin principal e inmediato de la administración tributaria consiste en obtener la máxima recaudación requerida por el Estado, dentro de un determinado marco

de política fiscal y dentro de una estructura jurídica tributaria, con un bajo costo de administración para el organismo recaudador y para los contribuyentes.

Por lo que, en razón de dos principios referentes a la eficiencia y eficacia, convertidos en conceptos eje que deben transformar al derecho administrativo, respecto de las manifestaciones organizacionales y funcionales de la Administración Pública, en particular del Servicio de Administración Tributaria como órgano desconcentrado.

De esta manera y para efectos del presente subtema, nos vemos en la necesidad de recurrir al Diccionario de la Real Academia Española²²², para establecer la definición de las siguientes voces:



Así tenemos que el hecho de que las autoridades fiscales en sus actuaciones sean eficaces, deben tener sus actos eficacia, al respecto el artículo 7 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece en su fracción XVI, que *“El Servicio de Administración Tributaria tendrá las siguientes atribuciones... XVI.- Emitir las disposiciones de carácter general NECESARIAS PARA EL EJERCICIO EFICAZ DE SUS FACULTADES, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan...”*; o bien, el artículo 21 del mismo ordenamiento legal establece, *“Anualmente el Servicio de Administración Tributaria deberá elaborar y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas sobre los siguientes aspectos: ... IX.- INDICADORES DE EFICACIA EN LA DEFENSA JURÍDICA*

²²² www.rae.es/, “DICCIONARIO DE LA REAL ACADEMIA ESPAÑOLA”, voces, “eficacia”, “eficaz”, “eficazmente”, “eficiencia”, “eficiente”.

del fisco ante Tribunales...". De donde podemos concluir que el Servicio de Administración Tributaria al momento de ejercer sus facultades de comprobación sus actos deben gozar de eficacia, para poder concluir que su actuación es eficaz, respecto de la fiscalización realizada a los contribuyentes. Ahora bien, respecto de la EFICIENCIA debemos señalar que este es un criterio de evaluación de resultados y de conductas y situaciones o de estados de cosas. En términos generales, "la eficiencia tiene su referente en los costos y beneficios de las elecciones, una elección es eficiente cuando los segundos son mayores que los primeros",²²³ o bien también se puede entender como "el mejor uso social de los recursos escasos".²²⁴ Por ejemplo, el artículo 30 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria establece que "CON EL OBJETO DE FACILITAR LA EVALUACIÓN DE LA EFICIENCIA RECAUDATORIA, el Servicio de Administración Tributaria deberá elaborar y entregar a las Comisiones de Hacienda y Crédito Público de ambas Cámaras de Congreso de la Unión, una metodología para determinar el costo beneficio de la recaudación y a fiscalización por cada impuesto contemplado en la legislación tributaria federal...".

De lo anterior, podemos concluir que "la eficacia esta relacionada con la efectividad que logra hacer efectivo un intento o propósito. Eficiencia sería virtud y facultad para lograr un efecto determinado. Mientras la eficacia alude a producción real o efectiva de un efecto, la eficiencia se refiere mas bien a la idoneidad de la actividad dirigida a tal fin"²²⁵

En virtud de lo anterior, tenemos que las facultades establecidas en un ordenamiento jurídico, en razón del principio de legalidad, el cual actúa como condición de validez de éstas en su desarrollo, de tal suerte, que la función de los órganos y la actuación de los servidores públicos deberá tender siempre a la eficiencia a través de la actuación eficiente de los servidores públicos en el ejercicio de las facultades de comprobación, para así poder tener como

²²³ **ROLDÁN XOPA, José**, "EFICACIA Y EFICIENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN", *La Revista Mexicana de Derecho Público, Instituto Tecnológico Autónomo de México y DISTRIBUCIONES FONTAMARA, S.A.*, p.11.

²²⁴ *Ibidem*, p. 28.

²²⁵ *Ibidem*, p. 23.

consecuencia actos que revistan eficacia o efectividad, esto es, que en la realidad se cumplan los propósitos establecidos en la norma, teniendo como consecuencia resultados eficaces.

Así para Rigoberto Zamudio Urbano, los principios implícitos en los objetivos de la administración tributaria²²⁶ son:

- De eficiencia: Máxima recaudación al mínimo costo administrativo (criterio de optimización)
- De política tributaria: Consecución de las metas y objetivos socioeconómicos planteados por el gobierno.
- De legalidad: Apego a una estructura y aplicación estricta de leyes tributarias.
- De administración: Apoyo permanente en la colaboración del contribuyente para la administración del tributo y promoción del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias.

Una de las cuestiones principales ha que se encuentran obligadas las autoridades fiscales, en particular el Servicio de Administración Tributaria consiste en ser eficaz y eficiente en el ejercicio de sus facultades de comprobación, ya que tienen a su alcance todas las facilidades para realizar una revisión exhaustiva del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, por lo que deben siempre alcanzar algunos de los objetivos que derivan de la fiscalización realizada a los contribuyentes como lo puede ser:

- Comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales tanto sustantivas como formales.
- Detección de omisiones e infracciones del contribuyente.
- Imposición de sanciones.
- Identificación de nuevos contribuyentes.

²²⁶ ZAMUDIO URGANO, Rigoberto, Op. Cit., pp. 24 y 25.

Lo anterior, en cumplimiento al principio de economía de Adam Smith, permitiría que principalmente se generara seguridad y certeza jurídica en los contribuyentes, al llevarse a cabo por parte de las autoridades fiscales las facultades de comprobación de forma eficiente y eficaz, ya que de no realizarse bajo estos términos, se esta en la posibilidad de que el Estado deje de recaudar grandes cantidades de contribuciones por la ineficiencia de sus funcionarios, lo que hace ineficaz la recaudación de contribuciones, teniendo que iniciar nuevamente facultades de comprobación alegando que se estaría en presencia de hechos nuevos que no han sido objeto de fiscalización por parte de las autoridades fiscales.

4.4 PLAZO PARA EMITIR RESOLUCIÓN, CON LA CONSECUENCIA, QUE DE NO HACERLO ASÍ, SE ENTENDERÁ DE MANERA DEFINITIVA QUE NO EXISTE CRÉDITO FISCAL ALGUNO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE POR LOS HECHOS Y PERIODOS REVISADOS

El presente derecho se encuentra contemplado en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, aunque hasta cierto punto podemos decir, que encuentra su antecedente en el artículo 50, en su párrafo quinto del Código Fiscal de la Federación, en el cual se establece lo siguiente:

“Artículo 50. Las autoridades fiscales que al practicar visitas a los contribuyentes o al ejercer las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48 de este Código, conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales, determinarán las contribuciones omitidas mediante resolución que se notificará personalmente al contribuyente, dentro de un plazo máximo de seis meses contado a partir de la fecha en que se levante el acta final de la visita o, tratándose de la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las autoridades fiscales, a partir de la fecha en que concluyan los plazos a que se refieren las fracciones VI y VII del artículo 48 de este Código.

...

“Cuando las autoridades no emitan la resolución correspondiente dentro del plazo mencionado, quedará sin efectos la orden y las actuaciones que se derivaron durante la visita o revisión de que se trate.”

Pero no podemos decir, que ya existía dicho derecho como tal, pues el resultado de que la autoridad fiscal no emitiera la resolución determinante en su caso de contribuciones omitidas en el plazo establecido para ello, era que todas las diligencias realizadas con motivo del ejercicio de facultades de comprobación quedaran sin efectos jurídicos, independientemente de que se hubiere o no configurado la caducidad, las autoridades fiscales en cualquier otro momento ejercían sus facultades de comprobación respecto de los mismos hechos, contribuciones y periodos ya revisados.

Ahora bien, para efectos de establecer los alcances del derecho consignado en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, nos vemos en la necesidad de citar éste:

*“Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta Ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuesto a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. **Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.**”*

Como se desprende del contenido de lo establecido en el derecho consignado en el artículo 18 de la Ley en comento, el alcance de éste va más allá de lo establecido en el artículo 50 del Código al que hemos hecho referencia, ya que en el caso del artículo 18 en cita, en caso de que se haya (n) ejercido alguna (s) facultad(es) de comprobación, las autoridades fiscales, se encuentran obligadas a emitir una resolución determinante de contribuciones omitidas en caso de que procediera, dentro de un plazo perentorio establecido para ello.

Si la autoridad fiscal no se ajusta a dicho plazo, de conformidad con el artículo 18 en comento **“SE ENTENDERÁ DE MANERA DEFINITIVA QUE NO EXISTE CRÉDITO FISCAL ALGUNO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE POR LOS HECHOS, CONTRIBUCIONES Y PERIODOS REVISADOS”**.

Es decir, de esta situación se concluye que no se puede tener a los contribuyentes en estado de incertidumbre e inseguridad jurídica de forma indefinida, máxime si están siendo objeto de actos de molestia en su contra, por lo que consideramos un derecho que reviste una gran importancia, ya que como se ha tocado en temas anteriores, el hecho de que exista un derecho subjetivo en favor de los contribuyentes, ello implica necesariamente que existe una obligación a cargo de las autoridades fiscales, por lo que éstas, al momento de ejercer facultades de comprobación deben actuar de forma eficiente, para obtener un resultado eficaz dentro del plazo establecido en la ley para ello, pues de lo contrario, la consecuencia legal de dicho incumplimiento será que respecto de los hechos, contribuciones y periodo objeto del ejercicio de facultades de comprobación **se ENTENDERÁ DE MANERA “DEFINITIVA” QUE NO EXISTE CRÉDITO FISCAL ALGUNO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE.**

Por lo que el presente derecho representa una excepción al diverso establecido en los artículos 16 y 19 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y 50 último párrafo del Código Fiscal de la Federación, **ya que en este caso, no es necesario que exista una resolución determinante de contribuciones para que opere la limitación a emitir una resolución** (que en este caso no sería una segunda), **ya que por disposición expresa de la ley “se entenderá DE MANERA DEFINITIVA que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados”**, es decir, si no se emite la resolución determinante de contribuciones dentro de los seis meses como regla general por parte de las autoridades fiscales, **el contribuyente que fue objeto de las facultades de comprobación quedaría vacunado respecto de la emisión de una resolución determinante por omisión de contribuciones por los mismos hechos, ya que la omisión de emisión de una resolución por parte de las autoridades fiscales, se entiende de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno.**

Por lo que, derivado de lo establecido en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, si la autoridad no cumple con la emisión de la

resolución en la cual se precisen la omisión de contribuciones descubierta con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, estaremos en presencia de lo que podríamos llamar una RESOLUCIÓN DEFINITIVA TÁCITA por parte de las autoridades fiscales.

4.4.1 CERTEZA JURÍDICA.

El Diccionario de la Real Academia Española, define a la voz certeza, “como el conocimiento seguro y claro de algo o bien la firme adhesión de la mente a algo concebible, sin temor de errar”²²⁷.

Partiendo de este punto, tenemos que la certeza jurídica se encuentra estrechamente vinculada a la garantía de seguridad jurídica ya que inclusive podemos decir, que es un elementos de éste y ambas tanto seguridad jurídica y certeza jurídica se encuentran contemplados por la garantía de legalidad.

Así, “la seguridad y certeza se convierten en el contenido del principio de legalidad, permitiendo consolidar el afianzamiento de la necesidad de atribuir certeza y justicia al contenido de la propia ley”²²⁸

Por lo que tenemos, que la seguridad jurídica, se identifica con la existencia de un ordenamiento jurídico eficaz, ya que el derecho debe proteger y reconocer prerrogativas a los particulares, tanto para su vida, como para su propiedad, aún frente a las autoridades.

Es preciso evitar la confusión entre la seguridad jurídica, y la certeza jurídica. La primera de ellas consiste “en el conocimiento que tienen las personas respecto de aquello que pueden hacer, exigir o que están obligadas a impedir o a no evitar, esto es, el conocimiento que tienen las personas de sus libertades, facultades y obligaciones que es garantiza o les impone el derecho positivo. La certeza jurídica es un dato subjetivo (el saber a que atenerse) que

²²⁷ www.rae.es/ , Diccionario de la Real Academia Española, voz “certeza”.

²²⁸ **VILLAREAL Miguel Valdez y otros**, “*Principios Tributarios Constitucionales*”, Tribunal Fiscal Federal, “El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario” Profesor Rubén O. Asorey , México, p. 325.

supone un dato objetivo, en el cual se apoya y que está determinado por la seguridad jurídica”²²⁹

Así tenemos que existe una íntima relación entre los principios de legalidad y de seguridad jurídica respecto de cualquier ley, entendida ésta como el vehículo generador de certeza y como mecanismo de defensa frente a las arbitrariedades en este caso de las autoridades fiscales.

Por lo que al referirnos a la certeza jurídica, hacemos alusión a que es necesario que el ejercicio de los derechos de los contribuyente se encuentre respaldado en la confianza derivada de las regulación de éstos en la legislación vigente. De manera que “en sentido objetivo la seguridad jurídica está dada por las garantías que la sociedad le asegura a la persona, sus bienes y derechos y en sentido subjetivo en la convicción que tiene la persona, suponiendo que su confianza, de saber a qué atenerse”²³⁰. Para ciertos autores esta seguridad jurídica en sentido subjetivo es la llamada certeza jurídica.

Dicho en otras palabras por ejemplo, debe tenerse la certeza jurídica de que si ya me determinaron contribuciones omitidas, o bien corregí mi situación fiscal, o bien inclusive se ejercieron facultades de comprobación sin que se emitiera la resolución correspondiente dentro del plazo establecido para ello, se desprende el derecho subjetivo de la definitividad respecto a la determinación de omisión de contribuciones por disposición expresa de lo establecido tanto en la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, así como en el Código Fiscal de la Federación.

Lo anterior, en razón de que se le da ese adjetivo de definitivo, porque se decide, concluye o resuelve el procedimiento de fiscalización. Esto es, una vez concluido el ejercicio de facultades de comprobación, éstas resuelven finalmente sobre la situación fiscal del contribuyente, declarando el debido

²²⁹ **VASCONCELOS AGUILAR, Mario**, “*El fin específico del Derecho*”, Editorial La Luz, México, 1968, p. 74.

²³⁰ **VILLAREAL Miguel Valdez y otros**, Op. Cit., p. 328.

cumplimiento o incumplimiento de sus obligaciones fiscales, mediante una resolución expresa o tácita.

4.5 NUEVA REVISIÓN FISCAL, A LO YA REVISADO, SIN QUE PUEDA DERIVAR DE ELLA LA DETERMINACIÓN DE UN NUEVO CRÉDITO FISCAL.

El presente derecho se encuentra establecido en el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo que en un principio considero no tiene mucho lógica en cuanto a sus fines, por lo que nos permitimos citar su contenido:

“Artículo 20.- Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y periodos, por los que se tuvo al contribuyente por corregido de su situación fiscal, o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente”.

El presente derecho tiene su antecedente en el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, vigente en el año de 2005, publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 2004, en el que se establecía medularmente:

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

...

Concluida la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona, se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos.”

De antemano se puede apreciar que el artículo 46 último párrafo del Código, hacía referencia al hecho de que existía la posibilidad de iniciar otra visita domiciliaria a la misma persona respecto del mismo periodo y por las mismas contribuciones “o aprovechamientos”.

De donde se desprende que el artículo 20 al que hemos hecho referencia va más allá de lo establecido en su momento por el artículo 46 citado, ya que en primer término el artículo 20 no limita el ejercicio de facultades de comprobación a la visita domiciliaria únicamente, ya que el artículo en comento establece "...las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente..." sin que precise una facultad en particular mediante la cual se tenga que revisar nuevamente lo ya revisado.

Una situación que no recoge el artículo 20 en comento, es lo referente a los aprovechamientos, ya que de conformidad con lo establecido en dicho precepto aun tratándose de los mismos hechos, mismo periodo y mismos aprovechamientos, en este caso no aplicaría la limitante establecida en dicho artículo para el ejercicio nuevamente de facultades de comprobación.

Como se desprende del contenido del artículo en comento, NO SE LIMITA EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES TRATÁNDOSE DE LOS MISMOS HECHOS, CONTRIBUCIONES Y PERIODOS, respecto de los cuales ya exista una resolución determinante de contribuciones omitidas previa o bien el contribuyente haya corregido su situación fiscal, ya que según lo establecido en dicho precepto, se podrán revisar nuevamente lo ya revisado, con la única limitante referente a que derivado de la existencia de la primera resolución determinante, de ejercicio posterior de facultades de comprobación no puede derivar en la determinación adicional de un crédito fiscal.

Lo anterior consideramos que es del todo incorrecto, ya que si bien confirma la definitividad respecto de la determinación mediante una resolución de contribuciones omitidas, también, contrario al principio de economía de Adam Smith, da pie, a que el Servicio de Administración Tributaria por ejemplo, vuelva a ejercer facultades de comprobación a un contribuyente ya fiscalizado previamente, con lo cual no se podría considerar que dicha actuación por parte de la autoridad fiscal sea eficiente y por lo tanto tampoco es eficaz, ya que no se podría recaudar ninguna contribución derivado del nuevo ejercicio de

facultades de comprobación por disposición expresa de la ley, basado en los mismos hechos, contribuciones y periodos revisados con antelación.

El presente derecho tiene como finalidad otorgar seguridad jurídica y por tanto certeza jurídica al contribuyente, al no poder modificar la situación fiscal de un contribuyente la autoridad fiscal, derivado del ejercicio de nuevas facultades de comprobación respecto de los mismos hechos, contribuciones y periodos, cuando éstos hayan sido objeto de éstas con antelación, y respecto de las cuales haya existido o no una resolución determinante de contribuciones omitidas o bien incluso se haya presentado una corrección de situación fiscal.

Lo anterior, en virtud de la garantía de seguridad jurídica derivada de lo consignado en los artículos 16 y 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, este último en el cual se establece:

“...Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. ...”

El artículo que antecede es de donde deriva el principio general de derecho “*non bis in idem*”, que Guillermo Cabanellas, lo define como “un aforismo latino que significa no dos veces sobre lo mismo”.²³¹ Haciendo la aclaración que el presente principio encuentra su ámbito de aplicación primordialmente en la materia penal, pero ello no es excluyente a otras materias, y la finalidad en sí, es evitar que quede pendiente una amenaza permanente sobre el que ha sido sometido a un proceso penal anterior.

Así Francisco Javier de León Villalba, califica el “*non bis in idem*”, “como un criterio de interpretación o solución a constante conflicto entre la idea de seguridad jurídica y la búsqueda de justicia material, que tiene su expresión en un criterio de lógica, de que lo ya cumplido no debe volverse a cumplir”²³² Esta

²³¹ **CABANELLAS, Guillermo.** “*Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos*”, 4ª edición, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires Argentina, 1992, p. 175.

²³² **DE LEÓN VILLALBA, Francisco Javier,** “*Acumulación de sanciones penales y administrativas: Sentido y alcance del principio ne bis in idem*”, Editorial Bosch, Barcelona España, 1998, pp. 388 y 389.

finalidad continúa diciendo el referido autor, se traduce en un impedimento procesal que negaba la posibilidad de interponer una nueva acción, y la apertura de un segundo proceso con un mismo objeto.

Por lo que se concluye que el principio “non bis in idem” o también llamado “ne bis in idem”, garantiza a toda persona que no sea juzgado ni sancionado nuevamente por el mismo delito o infracción, a pesar de que en el juicio primigenio haya sido absuelto o condenado por los hechos que se pretenden analizar por segunda ocasión.

Esta máxima aplicada a la materia fiscal, tenemos que si la autoridad fiscal ya llevó a cabo un procedimiento de fiscalización respecto de determinado contribuyente, facultades de comprobación que tuvieron como objeto determinados hechos, contribuciones o aprovechamientos correspondientes a un periodo de tiempo en particular, y de dicha situación se emitió resolución determinante en la que se diera a conocer la situación fiscal del contribuyente, estableciendo que se localizó o no omisión de contribuciones o aprovechamientos; o bien que el contribuyente con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación haya ejercido el derecho a la autocorrección de su situación fiscal, y ésta haya sido del conocimiento de la autoridad fiscalizadora, la cual emite la resolución correspondiente en la que se haga constar dicha situación, estaríamos en presencia de una resolución recaída a un procedimiento.

De donde tenemos, que la aplicación medular del principio non bis in idem al aspecto tributario, se puede decir, que consiste en que una misma acción (facultades de comprobación), no pueda hacerse valer en dos ocasiones cualquiera que fuese el resultado del primer procedimiento iniciado a un mismo contribuyente y que a su vez, si derivado del primer ejercicio de facultades de comprobación se emitió resolución determinante de contribuciones omitidas, no se le pueda determinar una posterior resolución en la que se le determinen adicionales contribuciones omitidas derivado del ejercicio de facultades de comprobación respecto de los mismos hechos, contribuciones y periodos ya revisados.

En relación a lo anterior, podemos decir, que a un contribuyente le ha sido revisada su situación fiscal, cuando las autoridades fiscales ejercen sobre éste sus facultades de comprobación (procedimiento de fiscalización tendiente a la verificación del debido cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes), las cuales, normalmente culminan con una resolución mediante la cual se establece principalmente si existe o no omisión de contribuciones o bien de aprovechamientos en su caso, situación esta última con la que se da cumplimiento a la garantía de seguridad jurídica de todo contribuyente de conocer con certeza cual es su situación fiscal derivado del ejercicio de facultades de comprobación.

Esta situación se encuentra estrechamente vinculada con otra figura jurídica denominada “cosa juzgada”, la cual no se configura plenamente tratándose de resoluciones emitidas por la Administración Local de Auditoría Fiscal correspondiente, tratándose del Servicio de Administración Tributaria, por lo que consideramos necesario identificar que se entiende por “cosa juzgada”, respecto de la cual Héctor Fix-Zamudio, establece que, “se entiende como cosa juzgada la inmutabilidad de lo resuelto en las sentencias o resoluciones firmes, salvo cuando éstas puedan ser modificadas por circunstancias supervenientes. Existiendo dos tipos de cosa juzgada la formal y la material. La primera constituye un carácter del proceso según el cual el juicio se divide en etapas, cada una de las cuales clausura la anterior sin posibilidad de la resolución respectiva; y la segunda, esto es, la cosa juzgada que se califica como material, implica la indiscutibilidad de lo resuelto en cualquier proceso futuro, pero sin desconocer que la primera es condición que se produzca la última, pero no a la inversa”²³³

La idea del autor en comento, se encuentra plasmada en el artículo 354 del Código Federal de Procedimientos Civiles el cual establece:

²³³ **BARRERA ALCAZAR, Adriana y otros**, “Diccionario Jurídico Mexicano”, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 1994, pp. 1044 y 1045.

“La cosa juzgada es la verdad legal y contra ella no se admite recurso ni prueba de ninguna clase, salvo los casos expresamente determinados por la Ley.

Es decir, la cosa juzgada se configura sólo cuando una resolución o sentencia debe considerarse firme, es decir, cuando no puede ser impugnada por los medios de defensa.

Precisando el alcance de esta institución procesal aplicada a nuestra materia, tenemos que una vez que la autoridad fiscalizadora ha emitido su resolución determinante derivado del ejercicio de las facultades de comprobación su actuación debió ser eficiente y por tanto haber obtenido un resultado (resolución) eficaz, lo cual implica necesariamente que dicha autoridad fiscalizadora se encuentra impedida a ordenar nuevamente el ejercicio de facultades de comprobación respecto de los mismos hechos, contribuciones o aprovechamientos, correspondientes a un periodo en particular previamente revisado.

Ahora bien, como se mencionó el principio non bis in idem, no necesariamente implica que nos encontremos ante la configuración de la cosa juzgada, que tratándose de resoluciones determinantes de contribuciones omitidas emitidas por las autoridades fiscales, si bien es cierto que nos encontramos ante una resolución definitiva, entendida ésta como “la resolución que ha puesto fin a un procedimiento administrativo y que en consecuencia, es el producto final de la manifestación de la autoridad administrativa”²³⁴, ésta puede ser recurrida o bien impugnada, pero esto sería si estuviéramos en presencia de una cosa juzgada como tal.

En nuestro caso el hecho de que una resolución determinante de contribuciones omitidas emitida con motivo del ejercicio de facultades de comprobación por parte de alguna de las Administraciones Locales de Auditoría Fiscal, pueda ser recurrida o bien impugnada no le da el carácter de cosa juzgada, pero ello no implica que no pueda operar la institución procesal del non bis in idem, respecto del ejercicio de futuras facultades de comprobación,

²³⁴ LUCERO ESPINOSA, Manuel, Op. Cit., p. 63.

ya que en teoría dicha garantía consagrada en el artículo 23 Constitucional, aplicada a nuestra materia, prohíbe que se pueda seguir un procedimiento de fiscalización por los mismos hechos, respecto de las mismas contribuciones correspondientes a un periodo determinado previamente revisado en otro procedimiento por las autoridades fiscales y mucho menos puede derivar de esta situación, la determinación adicional de contribuciones, ya que sostener que es correcto lo contrario, se le estaría dando a las autoridades fiscales una segunda oportunidad para analizar el fondo de un asunto, previamente ya revisado.

Con motivo de lo anterior, podemos decir, el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, si bien no limita el ejercicio de facultades de comprobación en más de una ocasión respecto de hechos los mismos hechos, contribuciones y periodos previamente revisados, reconoce el principio non bis in idem, al establecer que derivado de ese segundo ejercicio de facultades de comprobación sobre lo ya revisado, no podrá emitirse un nuevo crédito fiscal, lo cual es correcto, pero consideramos que de conformidad con la garantía de seguridad jurídica que se desprende del artículo 23 Constitucional, no debe de ser procedente el ejercicio de posteriores facultades de comprobación respecto de lo ya revisado, máxime cuando existe una resolución determinante de contribuciones omitidas, resultado del ejercicio de facultades de comprobación con que supuestamente fueron realizadas con eficiencia y eficacia, por lo que lo consignado en dicha resolución determinante adquiere el carácter de definitivo, pues el sostener lo contrario colocaría a todo contribuyente en esta situación, en total estado de indefensión e incertidumbre jurídica respecto de su situación fiscal frente a las autoridades fiscales.

Es decir, la garantía de seguridad jurídica no debe verse limitada únicamente a la determinación de contribuciones sino también al ejercicio de facultades de comprobación respecto de hechos ya revisados.

Aunado a que en atención al principio de economía de Adam Smith al que hemos hecho referencia en capítulos anteriores, el considerar correcto el nuevo ejercicio de facultades de comprobación sobre lo ya revisado, actualiza una de

las causales que hacen a una contribución antieconómica, máxime si derivado del segundo ejercicio de facultades de comprobación sobre lo ya revisado, NO PUEDE DERIVAR EN LA DETERMINACIÓN DE CRÉDITO FISCAL ALGUNO.

Sirve de apoyo a lo anterior lo siguiente:

No. Registro: 174,043

Tesis Aislada

Materia(s): Constitucional, Administrativa

Novena Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Octubre de 2006

Tesis: 1ª.CLX/2006

Página: 279

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE FISCALIZACIÓN. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005, VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

El Pleno de este Alto Tribunal ha sostenido que la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 23 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos rige en todas las materias, incluyendo la administrativa, y se traduce en la proscripción de iniciar un nuevo juicio o procedimiento sobre una cuestión ya resuelta en forma definitiva en un procedimiento de naturaleza judicial o administrativa. Ahora bien, en los casos del procedimiento administrativo de fiscalización, dicha garantía no se traduce en la imposibilidad de ejercer diversas y reiteradas facultades de comprobación respecto de un mismo ejercicio y por la misma contribución, cuando por algún motivo no concluyan con una liquidación, sino en la imposibilidad de incoar un procedimiento de fiscalización por la misma contribución y por el mismo ejercicio, cuando éstos ya hayan sido objeto de una resolución que establezca el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, casos en que existirá una liquidación; salvo que el nuevo procedimiento se índice en cumplimiento a una sentencia dictada por un órgano jurisdiccional. En ese sentido, se concluye que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, viola la aludida garantía constitucional, toda vez que prevé la posibilidad de que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación respecto del

mismo contribuyente, por las mismas contribuciones revisadas que derivan de los mismos hechos o abstenciones ya verificadas.

Amparo en revisión 1162/2006. Exportadora Metálica, S.A. de C.V. 23 d agosto de 2006. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Cabe hacer una puntualización respecto de la tesis aislada que antecede, y es referente a que en ésta se establece que opera el principio “non bis in idem” exclusivamente cuando derivado del ejercicio de facultades de comprobación (primigenio) se haya emitido una resolución en la que se determine el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales, siendo que no se toma en cuenta la hipótesis normativa contemplada en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que alude a que si la autoridad fiscal no emite dicha resolución dentro de un plazo de seis meses como regla general, se entenderá DE MANERA DEFINITIVA que respecto de los hechos, contribuciones y periodos revisados NO EXISTE CRÉDITO FISCAL ALGUNO A CARGO DEL CONTRIBUYENTE, situación en la que consideramos debe operar también el principio non bis in idem, en atención al incumplimiento de una facultad reglada, cuyo incumplimiento trae aparejada como consecuencia “establecida en ley” que deba entenderse que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente, es decir, en la presente hipótesis estaríamos en presencia no de una resolución por escrito debidamente fundada y motivada, sino que una vez transcurridos los seis meses de plazo que establece la regla general, estaríamos en presencia de una ficción jurídica, la cual considero sería una **RESOLUCIÓN DEFINITIVA TÁCITA.**

Que esta situación puede verse sujeta a interpretación por parte de nuestros Tribunales, quien citando a Chales Evans Hughes “Nosotros estamos bajo la Constitución; pero la Constitución es lo que los jueces dicen que es”²³⁵.

En virtud de lo anteriormente dicho, es que consideramos que se actualiza la

²³⁵ **Evans Hughes, Charles, citado por ELIZONDO MAYER-SERRA, Carlos y otros,** “Separación de Poderes y Garantías Individuales: La Suprema Corte y los Derechos de los Contribuyentes”, Cuestiones Constitucionales Revista Mexicana de Derecho Constitucional, Número 14, Enero –Junio de 2006, Instituto de Investigaciones Jurídicas Universidad Nacional Autónoma de México, México, p. 91.

definitividad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, que si bien, el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, no limita el ejercicio de nuevas facultades de comprobación respecto de los mismos hechos, contribuciones y periodos por los que se le tuvo por corregido o bien respecto de los cuales se les hayan determinado contribuciones omitidas, en atención a la garantía protegida en el artículo 23 Constitucional, debe hacerse valer la garantía de seguridad jurídica, siendo necesario interponer medios de defensa para dejar sin efectos la segunda revisión ordenada respecto de lo ya revisado, a efecto de salvaguardar la garantía de seguridad jurídica a que tiene derecho todo contribuyente.

Aunque de lo establecido expresamente en el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, no se desprende limitación alguna a las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, dicho artículo si reconoce una garantía constitucional establecida en el artículo 23 de nuestra Carta Magna, el cual se ha interpretado en el sentido de que nadie puede ser procesado dos veces por los mismos hechos, y por lo tanto, tampoco puede ser sancionado dos veces por los mismos hechos.

Esto traído al tema de facultades de comprobación, si tenemos que la autoridad al momento de ejercer dichas facultades cuenta con todos los medios posibles a su disposición para derivado de la información y documentación obtenida, pueda en dado caso emitir una resolución definitiva respecto de la situación fiscal de un contribuyente, y decimos definitiva, ya la autoridad mediante dicha resolución pone fin al procedimiento de fiscalización que llevó a cabo, en decir, son las conclusiones a las que arribó derivado del ejercicio de las facultades de comprobación.

Ahora bien, de conformidad con lo establecido en el artículo 16, 18, 19, y 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, podemos observar que se reconocen derechos subjetivos de los contribuyentes, como lo es la definitividad de las resoluciones determinantes de contribuciones, así como relacionados todos éstos, podemos arribar a la definitividad de las facultades

de comprobación. Ya que debemos precisar que el artículo 20 en comento es contrario a las garantías de seguridad jurídica, de inviolabilidad del domicilio, así como la derivada del principio non bis in idem, que prohíbe que una persona sea procesada dos veces por los mismos hechos, ya que de considerarse lo contrario, se le estarían dando facultades ilimitadas y permanentes a las autoridades fiscales para entrometerse en el domicilio del contribuyente o bien en la contabilidad de éste.

Al respecto cabe recordar lo que establece el artículo 16 Constitucional, en sus párrafos, primero, octavo y décimo primero, los cuales son del tenor siguiente:

"Artículo. 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

...

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, una acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

...

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...."

El texto reproducido establece, por una parte, la facultad de la autoridad administrativa para practicar visitas domiciliarias a fin de cerciorarse que se han cumplido las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos y, por otra, contempla, como garantías individuales del gobernado, la inviolabilidad del domicilio y la de seguridad jurídica, tratándose de visitas domiciliarias

(facultades de comprobación realizadas en el domicilio fiscal del contribuyentes), lo cual implica una excepción al principio de inviolabilidad del domicilio particular, con la finalidad de comprobar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del artículo 31, fracción IV Constitucional.

Respecto de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales que no se lleven a cabo en el domicilio fiscal del contribuyente, obviamente no puede operar la garantía de inviolabilidad del domicilio pero si opera la garantía de seguridad jurídica contemplada en el artículo 16, párrafo primero Constitucional además de la garantía derivada del principio non bis in idem, establecido en el artículo 23 Constitucional.

Es decir, si el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente reconoce expresamente el principio non bis in idem, debe dársele este alcance constitucional al ejercicio de facultades de comprobación que éstas se encuentran debidamente reguladas en la ley, de donde se desprende que estamos ante la presencia de facultades regladas, que deben ser ejercidas con eficiencia (capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado), para obtener un resultado que se encuentre revestido de eficacia (capacidad de lograr el efecto que se desea o espera), dentro de los plazos establecidos para ello. Pues no es correcto que coloque a los contribuyentes en una situación de inseguridad e incertidumbre jurídica respecto de hechos ya revisados, con motivo de la ineficacia del ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales. Sirve de apoyo a lo anterior:

No. de Registro: 186,572

Tesis aislada

Materia(s): Constitucional

Novena Época

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

XVI, Julio de 2002

Tesis: 2ª LXXV/2002

Página: 449.

GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA, QUÉ SE ENTIENDE POR. *La garantía de seguridad jurídica prevista en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no debe entenderse en el sentido de que la ley ha de señalar de manera especial y precisa un procedimiento para regular cada una de las relaciones que se entablen entre las autoridades y los particulares, sino que debe contener los elementos mínimos para hacer valer el derecho del gobernado y para que, sobre este aspecto, la autoridad no incurra en arbitrariedades, lo que fácilmente explica que existen trámites o relaciones que por su simplicidad, sencillez o irrelevancia, no requieren de que la ley pormenore un procedimiento detallado para ejercitar el derecho correlativo. Lo anterior corrobora la ociosidad de que en todos los supuestos la ley deba detallar en extremo un procedimiento, cuando éste se encuentra definido de manera sencilla y suficiente para evidenciar la forma en que debe hacerse valer el derecho por el particular y las facultades y obligaciones que le corresponden a la autoridad.*

Esto es, al establecerse en el artículo 20 un derecho subjetivo, conlleva una obligación a cargo de las autoridades fiscales, de donde se desprende que si no puede determinar omisión de contribuciones adicionales a las ya determinadas, no se encuentra justificada la existencia del ejercicio de nuevas facultades de comprobación respecto de lo ya revisado, ya que dicha situación va en contra de las garantías de seguridad jurídica, de inviolabilidad del domicilio, así como respecto de aquella consagra el principio non bis in idem, establecidas en los artículos 16, párrafo primero, octavo y décimo primero; así como en el diverso 23 ambos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Es decir, las facultades de comprobación al concluir, se entenderá que se tiene respecto de lo revisado como acabada o terminada su revisión, la cual se presume debe ser eficaz, en cuanto a su finalidad, la cual consiste en verificar el debido si un contribuyente ha dado cabal cumplimiento o no de sus obligaciones fiscales. Por lo tanto si ya se concluyó el procedimiento de fiscalización, no tiene razón de ser y es contrario a la constitución que se ordene el ejercicio de nuevas facultades de comprobación respecto de lo ya

revisado, máxime si habiendo tenido plena oportunidad para el eficaz ejercicio de éstas, no lo hubieren realizado de esta forma.

Lo anterior, en estricta protección a la garantía constitucional de seguridad jurídica o bien certeza de los alcances de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, evitando abusos e irregularidades, siendo contrario a la constitución la molestia prolongada e injustificada provocada por el ejercicio de facultades de comprobación respecto de hechos ya revisados con antelación.

Ahora bien, como en otros de los derechos que han sido objeto de comentario del presente trabajo, el presente ha sido retomado por otra cuerpo legal, en específico por el artículo 46, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, el cual fue modificado mediante reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 1° de octubre de 2007, en vigor a partir del 1° de enero de 2008, en donde se establece lo siguiente:

“Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas: ...

*Concluida la visita en el domicilio fiscal, **para iniciar otra** a la misma persona, se requerirá nueva orden. **En el caso de que las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.** La comprobación de hechos diferentes deberá de estar sustentada información, datos o documentos de terceros, en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad, en los datos aportados por los particulares en las declaraciones complementarias que se presenten, o en la documentación aportada por los contribuyentes en los medios de defensa que promuevan y que no hubiera sido exhibida ante las autoridades fiscales durante el ejercicio de las facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales; a menos que en este último supuesto la autoridad no haya objetado de falso el documento en el medio de defensa correspondiente pudiendo haberlo hecho o bien, cuando habiéndolo objetado, el incidente respectivo haya sido declarado improcedente.”*

Como se puede apreciar, del contenido establecido en el artículo 46 en comento, en éste se recoge lo correctamente el sentido y alcance que

considero se intentó plasmar a través del artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente en comento, pero ahora si, con más lógica, ya que de conformidad con el precepto del Código Fiscal en cita, vigente a partir del 1° de enero de 2008, SE ESTABLECE UNA DEFINITIVIDAD **EXPRESA** DE FACULTADES DE COMPROBACIÓN RESPECTO DE HECHOS, CONTRIBUCIONES Y PERIODOS QUE YA HAYAN SIDO SUJETO DE ÉSTAS CON ANTELACIÓN.

Registro IUS: 173968

Localización: Novena Época, Primera Sala, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, Octubre de 2006, p. 285, tesis 1a. CLIX/2006, aislada, Constitucional, Administrativa.

VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2005, VIOLA LA GARANTÍA DE INVIOABILIDAD DEL DOMICILIO CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

*Una nueva reflexión sobre el tema de las visitas domiciliarias conduce a esta Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación a apartarse del criterio sustentado en la tesis 1a. CXXV/2004, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, diciembre de 2004, página 380, y a considerar que el artículo 46, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, viola la garantía de inviolabilidad del domicilio contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello es así, porque se permite a las autoridades hacendarias emitir nuevas órdenes de visita, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones o aprovechamientos, sin establecer límite alguno para ello, lo que coloca a los gobernados en un estado de inseguridad jurídica, ya que el legislador no sujeta el ejercicio de esa facultad a la enumeración de los casos que así lo justifiquen, permitiendo que las autoridades fiscales emitan órdenes de visita aun cuando se trate de ejercicios fiscales ya revisados y, en su caso, respecto de los cuales ya exista una resolución que determine la situación fiscal del contribuyente. Lo anterior es así, ya que del análisis de los artículos 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 y 50 del citado Código, y **tomando en cuenta la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de junio de 2005 -particularmente sus numerales 16, 19 y 20-, se concluye que si bien la facultad de comprobación de la autoridad***

fiscal es discrecional, su ejercicio es reglado por las leyes que la rigen y una vez ejercida esa atribución está en aptitud de revisar, fiscalizar, verificar, comprobar, corroborar o confirmar el cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones fiscales del gobernado visitado, emitiendo al final de la visita la resolución conducente, sea favorable al particular o liquidatoria de algún crédito fiscal; sin embargo, una vez realizado esto, no puede volver a ejercer tales facultades sobre el mismo contribuyente, por el mismo ejercicio e idénticas contribuciones, pues ello implicaría exponerlo a una constante e injustificada intromisión en su domicilio y someterlo a un nuevo procedimiento fiscalizador por cuestiones ya revisadas y determinadas por la propia autoridad hacendaria, lo cual se traduciría en una actuación arbitraria.

Precedentes: Amparo en revisión 1162/2006. Exportadora Metálica, S.A. de C.V. 23 de agosto de 2006. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert.

Nota: La tesis 1a. CXXV/2004 citada, aparece publicada con el rubro: "VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46, FRACCIÓN VII, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE FACULTA A LAS AUTORIDADES A PRACTICARLAS A LOS CONTRIBUYENTES PARA COMPROBAR EL CUMPLIMIENTO DE SUS OBLIGACIONES FISCALES EN RELACIÓN CON EJERCICIOS Y CONTRIBUCIONES REVISADOS EN UNA DIVERSA, NO TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL."

Por lo que, por ejemplo si el Servicio de Administración Tributaria pretendiese ejercer nuevamente facultades de comprobación, respecto de hechos, contribuciones y periodos ya revisados con antelación, se encuentra obligada a motivar debidamente el por qué considera que se encuentra ante hechos diferentes provenientes de alguna de las cuatro hipótesis de origen de hechos diferentes establecidas en el artículo 46 en comento, para que en su caso pudiese considerarse que procede el nuevo ejercicio de las facultades de comprobación respecto de lo ya revisado por dicha autoridad fiscal.

Es decir, podemos concluir que de ahora en adelante todas las resoluciones emitidas con motivo del ejercicio de facultades de comprobación (cuando estas existan, ya que recordemos que existe la hipótesis contemplada en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente) estamos en presencia

DE UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA (es decir una resolución fijada para siempre), y por tanto, se configura una DEFINITIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN RESPECTO DE DICHOS HECHOS, CONTRIBUCIONES Y PERÍODOS, la cual solo puede tener como excepción cuando se acredite por parte de la autoridad fiscal que se ejercería nuevamente alguna facultad de comprobación respecto de hechos diferentes provenientes de cualquiera de las cuatro hipótesis que establecen el origen de éstos, establecido en el artículo 46 en comento.

PROPUESTA LEGAL

La abrogación de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, previa integración de los derechos establecidos en ésta en el Código Fiscal de la Federación, en particular en el Título II de dicho ordenamiento legal, en cumplimiento al principio básico de simplicidad que debe cumplir todo ordenamiento legal, estableciéndose sanciones y consecuencias expresas, para el caso de que las autoridades fiscales no respeten o den cumplimiento a dichos derechos, ya que es en el Código Fiscal de la Federación en donde dichos derechos deben encontrar su natural acomodo, evitando la excesiva dispersión de la normativa tributaria, la cual crea incertidumbre jurídica en los contribuyentes.

CONCLUSIONES

Ahora bien, al momento de establecer las adiciones al Código Fiscal de la Federación, como se sugiere en nuestra propuesta legal, sería importante dar mayor precisión respecto de los derechos de los contribuyentes e inclusive evitar errores cometidos en la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, señalados en cada uno de los comentarios realizados respecto de los derechos establecidos en la ley que a través del presente trabajo se propone sea abrogada, con la finalidad de dar mayor certidumbre al

contribuyente de sus derechos frente a las actuaciones de las autoridades fiscales, no sin hacer notar algunas de sus principales deficiencias o bien aciertos que contiene la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, entre los que podemos hacer notar:

1).- Se reconoce la supremacía jerárquica de los derechos de los contribuyentes, ya que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente se encuentra incluso sobre el Código Fiscal, aunque en la realidad parece que el ordenamiento supletorio es la ley respecto del Código, ya que la Ley es del todo omisa, incompleta o defectuosa incluso respecto de aquellos derechos que con antelación ya se contemplaban en el Código Fiscal de la Federación.

2).- Una de las principales deficiencias de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es el referente a que muchos de sus preceptos constituyen normas imperfectas, ya que los legisladores omitieron establecer expresamente sanciones o consecuencias expresas que tuvieren que acatar las autoridades fiscales en caso de incumplimiento a lo establecido en dichos derechos.

3).- Si bien es cierto, que en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, se establecen derechos que ya se encontraban establecidos en el Código Fiscal de la Federación, también lo es que algunos de ellos tienen un mayor alcance en cuanto a sus consecuencias.

4).- Respecto de los derechos a la información contemplados, los mismos podrían bien quedar en un listado de buenos deseos de los legisladores, ya que no se establece una sanción expresa para su incumplimiento, así como tampoco se establece una sanción para aquel servidor público que brinde una orientación equivocada, ya que a toda consulta debe de recaerle una respuesta debidamente fundada y motivada.

5).- Además en la ley en sus artículos 2º, fracción XII, y 12 es del todo omisa en establecer como se le darán a conocer a los contribuyentes al inicio de las facultades de comprobación sus obligaciones, cuáles serán las obligaciones del

gobernado en el acto de comprobación, durante el mismo y hasta su conclusión.

6).- Se establece el derecho a conocer el estado de los procesos tramitados ante las autoridades fiscales. Esta circunstancia representa una novedad si consideramos que muchas de las autoridades fiscales del país, impedían revisar los expedientes administrativos y además informar sobre la fase, estado o status en que se encontraba el acto de comprobación.

7).- Es interesante el reconocimiento expreso que se establece en la ley, de la presunción de buena fe de los actos de los contribuyentes, ya que las autoridades fiscales se encuentran obligadas a desvirtuar dicha presunción, e inclusive le podríamos dar un alcance hasta los delitos fiscales, en donde la buena fe la veríamos relacionada con el principio de presunción de inocencia.

8).- El hecho de que en la ley en comento, se estableciera el derecho a señalar un domicilio fuera de la Sede de la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en su momento fue innovador, ahora esta situación ya la contempla la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

9).- Es decir, podemos concluir que el artículo 22 en comento si bien atiende a una cuestión de buena fe, también es cierto que LIMITA el derecho del contribuyente a ser depositario de los bienes ofrecidos en garantía mediante embargo en la vía administrativa, ya que el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en su artículo 66, ya que cuando el contribuyente fuese una persona física, ésta sería la depositaria de los bienes, y cuando fuere una persona moral, el representante legal lo sería; por lo que el artículo 22 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente limita el ejercicio de este derecho ya que establece como requisito para poder ser nombrado depositario de los bienes ofrecidos en garantía en embargo en la vía administrativa, “sin hacer distinciones” de si se trata de una persona física o una persona moral, el hecho, de que en el ejercicio inmediato anterior no se hubiere excedido de un determinado monto.

10).- Respecto al derecho al trato respetuoso, podemos concluir que únicamente es un buen deseo de los legisladores contemplado en la ley en comento, ya que no establece la sanción correspondiente al servidor público que se dirija de una forma irrespetuosa o grosera hacia el contribuyente.

11).- La omisión aludida en el punto anterior, se actualiza también tratándose del manejo de datos de carácter reservado, informes, antecedentes de los contribuyentes, ya que esta ley no contempla una sanción a cargo de los servidores públicos que la divulguen o hagan uso personal o indebido de ella. Situación que nos obliga a acudir al Código Fiscal de la Federación en donde sí se contempla una sanción expresa para el caso, en sus artículos 87 y 88.

12).- El derecho referente a la posibilidad de señalar un domicilio fuera de la Sede de la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, salvo cuando este se encuentre dentro de la circunscripción territorial de dicha sala, configura un derecho real para los contribuyentes que decidan impugnar los actos de las autoridades fiscales, lo cual actualmente fue retomado por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en sus artículos 13, antepenúltimo párrafo, así como en el 14, fracción I, y último párrafo.

13).- El derecho que establece la posibilidad de ofrecer el expediente administrativo, puede ser un arma de doble filo al momento de impugnar los actos de las autoridades fiscales, aunque siempre es mejor conocer la totalidad de los documentos a desconocerlos. Debemos precisar que antes de esta Ley, no se permitía ofrecer el expediente en su integridad, se debían precisar los documentos que obrarían como prueba en específico. Esta situación actualmente ya se encuentra contemplada también por la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su artículo 14, fracción V en el cual se puede apreciar se encuentra mejor regulado.

14).- El derecho a ser oído en el procedimiento administrativo previo a la emisión de una resolución determinante por omisión de contribuciones, podría ser de utilidad en ejercicio de la garantía de seguridad jurídica y de legalidad,

por ejemplo en el caso de autoridades fiscales como el Instituto Mexicano del Seguro Social (en el caso de determinación de diferencias en el pago de cuotas obrero patronales) o bien tratándose del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en cumplimiento a la garantía de audiencia.

15).- Tratándose de las consultas que se presenten ante las autoridades fiscales, el Código Fiscal de la Federación anteriormente no establecía un plazo perentorio para que la autoridad emitiera la resolución correspondiente, ya que únicamente se establecía una ficción jurídica en su artículo 37, conocida como la negativa ficta, pero el artículo 9 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, fue pionera en su momento al establecer expresamente que las autoridades se encuentran “obligadas” a responder las consultas en un plazo de tres meses, situación que en la actualidad ya se encuentra contemplada mediante las reformas realizadas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 27 de diciembre de 2006.

16).- A partir de la entrada en vigor del artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, todas las resoluciones definitivas mediante las cuales se afecte el interés jurídico de un contribuyente, “deben” establecer en su texto tres datos esenciales para no colocar al contribuyente en estado de indefensión, y estos son los referentes a: a) el recurso o medio de defensa procedente; b) el plazo para su interposición; c) el órgano ante el que debe formularse. Es decir, si bien es cierto este derecho se encontraba establecido en el Código Fiscal de la Federación vigente en 2005, en su artículo 50, penúltimo párrafo, sólo se establecía que se debía de hacer referencia a los incisos a) y b) en comento.

17).- El artículo 2º, fracción II de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, que establece el derecho a la devolución, limita dicho derecho única y exclusivamente a “impuestos” siendo que originalmente el Código Fiscal de la Federación, establecía la procedencia de la devolución respecto de contribuciones por lo tanto se concluye que es una copia mal realizada de lo que establecía el Código, aunado que debido a la falta de regulación del

procedimiento para solicitarla en el artículo 2° en comento, los contribuyentes necesariamente tienen que recurrir al Código citado.

18).- Si un contribuyente ha corregido su situación fiscal, con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, los porcentajes de 20% y 30% que se establecen en el artículo 17 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes, de antemano señalamos que son multas fijas y por tanto son inconstitucionales, ahora bien, si el contribuyente aun así decide autodeterminarse la multa correspondiente, estas podrían serle benéficas por los porcentajes, dependiendo del ejercicio en que se cometió la omisión que se tuviere que sancionar. Aunado a que existen situaciones que no se encuentran reguladas en ordenamiento, que nos obliga a recurrir al Código Fiscal de la Federación, para efectos de tener una mayor certeza, el cual inclusive a partir 28 de junio de 2006, fecha en que se reformó el artículo 76 del Código citado ya contempla dichos porcentajes. Además si atendemos a que la Ley en comento se encuentra jerárquicamente sobre el Código, esta ley en su artículo 17 no establece la excepción de la aplicación de dichos porcentajes en el caso de comercio, donde las multas oscilan entre un 130% al 150% de la contribuciones omitidas.

19).- Con motivo de la facultad reglada establecida en los artículos 2°, fracción XIII, y 13 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, “al inicio” de una visita domiciliaria o de una revisión de gabinete, debe informársele al contribuyente sujeto a éstas el derecho que tiene a la autocorrección y de los beneficios de ésta, pues de lo contrario la facultad de comprobación ejercida sería del todo ilegal.

20).- Además el artículo 14 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, al derecho de corrección de situación fiscal, le da un plazo más amplio para ejercerlo, que el que establecía el Código en comento, ya que se puede realizar “hasta antes de que se notifique la resolución determinante de contribuciones omitidas”.

21).- El artículo 16 de la ley en comento, establece el derecho a la conclusión anticipada de las facultades de comprobación, aclarando que ésta, no se limita únicamente a visitas domiciliarias, ya que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 47 contempla la conclusión anticipada pero únicamente respecto de las visitas. Es decir, el artículo 16 en comento amplía el derecho a la corrección otras facultades de comprobación. Pero el problema con este derecho, es que se encuentra sujeto a la discrecionalidad de la autoridad, ya que esta es la que decide si el contribuyente corrigió o no es su totalidad su situación fiscal, por lo que el hecho de que un contribuyente corrija su situación fiscal no necesariamente trae aparejada la conclusión anticipada de las facultades de comprobación.

22).- El derecho establecido en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, es de suma importancia, ya que si la autoridad fiscal al momento de ejercer facultades de comprobación, no emite la resolución correspondiente dentro del plazo otorgado para ello, “se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados”., derecho consagrado por la garantía de seguridad jurídica y de inviolabilidad del domicilio, así como por el principio non bis in idem, consagrado en el artículo 23 Constitucional. Lo establecido en el artículo 18 en comento, va más allá de lo que establecía el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación; y que a su vez se contrapone a lo establecido en los artículos 133-A, fracción I, inciso b) del Código Fiscal de la Federación y 57, fracción I, inciso c) de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se establece que, se puede emitir una resolución recaída tanto a un recurso administrativo, así como respecto del juicio contencioso administrativo en el que sea para efectos de le permitan volver a dictar, el acto, lo cual necesariamente implica una contradicción con lo establecido en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.

23).- Dos de los artículos más interesantes de la ley en comento, lo son los artículos 16, cuarto párrafo; 19; en relación con el 20 en los cuales se establece expresamente que una vez que se hayan ejercido facultades de comprobación

respecto de la cual se hayan detectado omisión de contribuciones, se estará ante la presencia de una definitividad respecto a la determinación de omisiones adicionales derivadas de lo ya revisado, derechos afianzados por la garantía de seguridad jurídica consagrada en nuestra Carta Magna, en razón de que el adeudo determinado tiene el carácter de definitivo, pues en teoría es el resultado del ejercicio de facultades de comprobación realizadas con eficiencia y por tanto la resolución emitida tiene el carácter de ser eficaz.

24).- Cabe hacer la aclaración, únicamente se permitirá una determinación adicional de contribuciones, cuando se comprueben hechos diferentes, los cuales en si no se definen en la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, y únicamente se establece el origen de donde pueden provenir dichos hechos diferentes, por lo que es obligación de la autoridad motivar debidamente por qué considera que se trata de hechos diferentes a los ya revisados. Además este limitante establecida en los artículos 16, 19 y 20 en comento, únicamente es respecto de contribuciones, lo que implica una limitación a esta prohibición a cargo de las autoridades, ya que el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, establece la limitante tratándose de “contribuciones o aprovechamientos”. Además actualmente los artículos 16 y 19 en comento sólo establecen dos hipótesis respecto al origen de los supuestos hechos diferentes, siendo que en el artículo 50 vigente a partir del 1° de enero de 2008 ya se contemplan cuatro hipótesis respecto al origen de los hechos diferentes, por lo que la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente ha sido rebasada.

25).-Ahora bien, la definitividad de las facultades de comprobación, tratándose de los mismos hechos, contribuciones o aprovechamientos y correspondiente a los mismos periodos respecto de los cuales se hayan ejercieron facultades de comprobación, no aparece establecida expresamente en el artículo 20 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes publicada el 23 de junio de 2005, y vigente a partir de julio de ese mismo año, (ya que éste no limita su ejercicio respecto de los hechos ya revisados con antelación), se desprende que dichos artículos son violatorios de las garantías individuales de seguridad jurídica (tratándose de facultades de comprobación que se lleven a cabo fuera

del domicilio fiscal), de inviolabilidad del domicilio (tratándose de visitas domiciliarias), y de la garantía consagrada en el artículo 23 Constitucional, que retoma el principio non bis in idem, aplicado a nuestra materia en el sentido de que si a un contribuyente ya se le determinaron contribuciones omitidas derivado del ejercicio de facultades de comprobación, o bien si el contribuyente corrigió su situación fiscal, o bien, si este, fue objeto de facultades de comprobación respecto de las cuales la autoridad no emitió la resolución correspondiente dentro del plazo otorgado para ello, nos encontramos ante una clara DEFINITIVIDAD DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN, ya que las autoridades fiscales realizaron un procedimiento de fiscalización, el cual se presume fue eficaz, y por tanto, no es correcto permitir la sujeción a facultades de comprobación de forma permanente y sin justificación alguna, ya que a través de la resolución que las autoridades fiscales emiten se da por concluido el análisis y estudio del cumplimiento de obligaciones de un determinado contribuyente.

26).- Es decir, la eficiencia del fisco depende de que su incapacidad administrativa sea efectivamente sancionada, como en la especie, acontece, respecto de la definitividad de las facultades de comprobación respecto de los mismos hechos contribuciones y periodos respecto de los cuales exista una resolución definitiva ya sea expresa o tácita, situación que se encuentra afianzada principalmente por la garantía de seguridad jurídica a que tiene derecho todo contribuyente.

27).- Cabe hacer la aclaración que la definitividad de las facultades de comprobación, afianzadas por las garantías constitucionales que han quedado precisadas, se actualizan aún el caso de que no existan una resolución determinante EXPRESA de contribuciones omitidas, la cual debería recaer a todo ejercicio de facultades de comprobación, ya que de conformidad con lo establecido en el artículo 18 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, si la autoridad al momento de ejercer sus facultades de comprobación, no emite la resolución correspondiente dentro del plazo, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados, es decir,

ante esta situación podemos señalar que estamos frente a UNA RESOLUCIÓN DEFINITIVA TÁCITA, respecto de la cual también opera la definitividad de las facultades de comprobación, al ser un derecho subjetivo de seguridad jurídica el establecido en dicho artículo, aunado a que de conformidad con el principio de legalidad, las autoridades fiscales, se encuentran impedidas en realizar un segundo procedimiento de fiscalización respecto de lo ya revisado.

28).- Además de que el considerar correcto el ejercicio de posteriores facultades de comprobación, va en contra del principio economía de Adam Smith, ya que no tiene razón de ser una segunda revisión a lo ya revisado si de ese segundo o posterior ejercicio de facultades de comprobación no puede derivar adeudo adicional alguno. Lo que hace antieconómico el ejercicio de posteriores facultades de comprobación respecto de lo ya revisado.

29).- Este es tan sólo uno de los ejemplos más claros, del cual se desprende que no existe justificación alguna para que siga en vigor la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ya que incluso va en contra del principio de simplicidad de la leyes, como se puede ver en los comentarios realizados a varios de los derechos consignados en dicha ley, no es nada fácil tener la certeza real de cual es el alcance que deben tener dichos derechos, ya que en muchos de éstos no se encuentran regulados completamente, por lo que el contribuyente se ve en la necesidad de remitirse a lo establecido en el Código Fiscal de la Federación.

30).- No es que sea una ley del todo inservible, ya que derivado de los comentarios realizados en cada uno de los derechos, podemos ver que son derechos perfectibles, lo que podría lograrse estableciendo sanciones expresas para las autoridades fiscales que no respeten o den cumplimiento a las obligaciones a cargo de las autoridades fiscales establecidas en dicha ley.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, Miguel, *“Teoría General del Derecho Administrativo”*, 10ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1991.

ACOSTA ROMERO, Miguel y MARTÍNEZ ARROYO, Laura, A., *“Teoría General del Acto Jurídico y Obligaciones”*, 1ª Edición, Editorial PORRÚA, México, 2002.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *“Derecho Fiscal”*, Ed. Themis, 18ª Edición, México, 2004.

BIELSA, Rafael, *“Derecho Fiscal”*, S/E, Buenos Aires, 1952.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *“Las garantías individuales”* 34ª ed., Editorial Porrúa, México, 2002.

CABANELLAS, Guillermo. *“Repertorio jurídico de principios generales del derecho, locuciones, máximas y aforismos latinos y castellanos”*, 4ª edición, Editorial Heliasta S.R.L., Buenos Aires Argentina, 1992.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, *“Derecho Fiscal I”* Editoria IURE, México, 2003.

CARBALLO BALVANERA, Luis, *“La distribución de la Potestad normativa de las contribuciones en México”*, Revista del Tribunal Fiscal Federal, México.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *“Derecho Financiero Mexicano”*, Ed. Porrúa, 14ª Edición, México, 1986.

DE LEÓN VILLALBA, Francisco Javier, *“Acumulación de sanciones penales y administrativas: Sentido y alcance del principio ne bis in idem”*, Editorial Bosch, Barcelona España, 1998.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *“Principios de Derecho Tributario”*, Ed. Limusa-Noriega, México, 2003

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *“Derecho Fiscal”*, Editorial McGRAW-HILL, 1ª Ed., México, 1998.

FLORES ZAVALA, Ernesto, *“Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas”*, Ed. Porrúa, México, 2004.

GARCÍA LÓPEZ-GUERRERO, Luis; *“Derechos de los contribuyentes”*; CÁMARA DE DIPUTADOS. LVIII LEGISLATURA, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, México 2001.

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, *“Introducción al estudio del derecho”*, 41ª Edición, Ed. Porrúa, México, 1990.

GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *“Derecho Financiero”*, Vol. I, Ed. Depalma, 5ª Edición, Buenos Aires, Argentina, 1993.

GÓMEZ LARA, Cipriano, *“Teoría General del Proceso”*, 8ª Edición, Ed. Harla, México, 1991

JIMÉNEZ GONZÁLEZ, ANTONIO. *Lecciones de Derecho Tributario*, Edit. ECAFSA, México, 2001.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, *“Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal”*, Editorial Porrúa, México, 2002.

MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, *“Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”*, Ed. Porrúa, 12ª Edición, México, 2004

MÁRQUEZ GÓMEZ, Daniel; *“Los procedimientos administrativos materialmente jurisdiccionales como medios de control en la administración pública”*, Serie Estudios Jurídicos, Número 28, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, México, 2003.

ORTIZ REYES, Gabriel, *“El control y la disciplina en la administración pública federal”*, Editorial Porrúa, México, 2000.

PAREDES MONTIEL M. y RODRÍGUEZ LOBATO R., *“El Principio de Reserva de Ley en Materia Tributaria”*, Ed. Porrúa, México, 2001.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, *“Dictámen Fiscal”*, Editorial Porrúa, México, 2005.

Poder Judicial de la Federación *“El Sistema Jurídico Mexicano”*, Cuarta Edición, Suprema Corte de Justicia de la Nación, México, 2006.

REBOLLEDO HERRERA, Oscar, *“Principios de Derecho Fiscal en el Estado de Tabasco”*, Ed. UNAM, Universidad Juárez Autónoma, México, 2003.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl., *“Derecho Fiscal”*, Ed. Harla, 2ª Edición, México, 1986.

SÁNCHEZ BRINGAS, Enrique, *“Los Derechos Humanos en la Constitución y en los Tratados Internacionales”*, Editorial Porrúa, México, 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Ed. Porrúa, 2ª Edición, México, 2001.

SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *“Derecho Fiscal Mexicano”*, Tomo II Derecho Penal Fiscal, Editorial CARDENAS EDITOR DISTRIBUIDOR, Décimo Tercera Edición, México, 2003.

SMITH ADAM, *“Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”*, Volúmen III, Libro V, (Revisión y adaptación al castellano moderno

de la traducción del licenciado José Alonso Ortiz, publicada en 1794, por la Redacción de “España Becaria”), Editorial BOSCH, Barcelona, 1947.

SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, “*Manual del Justiciable Elementos de Teoría General del Proceso*”, SCJN Poder Judicial de la Federación, México, 2006.

TREJO VARGAS, Pedro, “*El Sistema Aduanero de México*”, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, SAT, Aduana México, México, 2003.

URESTI ROBLEDO, Horacio, “*Los Impuestos en México*”, Editorial Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 1ª. Ed., 2002, México.

VASCONCELOS AGUILAR, Mario, “*El fin específico del Derecho*”, Editorial La Luz, México, 1968.

VILLAREAL Miguel Valdez y otros, “*Principios Tributarios Constitucionales*”, Tribunal Fiscal Federal, “El principio de Seguridad Jurídica en el Derecho Tributario” Profesor Rubén O. Asorey, México.

ZAMUDIO URBÁNO, Rigoberto, “*Derecho Tributario*”, Editorial Porrúa, México, 2005.

DICCIONARIOS

CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, “Diccionario jurídico universitario: Tomo I A-H”, ed. Heliasta S.R.L., Buenos Aires, 2000.

DICCIONARIO DE TÉRMINOS JURÍDICOS, INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO, Tomo VII.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA OMEBA, tomo XI [Esta-fami], Editorial Driskill, S.A., Buenos Aires, Argentina, 1979.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, Diccionario de la Lengua Española, tomo I, 22ª. Ed. Madrid, Editorial Espasa Calpe, 2001, voz “garantía”.

VALLETA, María Laura, “Diccionario Jurídico”, Ed. Valleta Ediciones S.R.L., 3ª ed.

ENCICLOPEDIA JURÍDICA BÁSICA, volumen IV [Pro-zon], Editorial Civitas, primera edición, Madrid, 1995.

LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes
Código Fiscal de la Federación (2005, 2006, 2007)

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administración.
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

OTROS

CD ROM, IUS 2006, Jurisprudencias, y Tesis Aisladas, Poder Judicial de la Federación Suprema Corte de Justicia de la Nación.

CD ROM, Justicia Fiscal y Administrativa, 1937-2006.

CD ROM, Legislación Fiscal y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación. 2007.

CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª LECTURA, 20/04/04", SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS SUBDIRECCIÓN DE DOCUMENTACIÓN LEGISLATIVA SIID, DEL H. CONGRESO DE LA UNIÓN, DIRECCIÓN DE SERVICIOS DE BIBLIOTECAS, "CARPETA NO. 347 LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE NUEVA LEY DICÁMEN 1ª Y SEGUNDA LECTURA, 20/04/04", (PROCESO LEGISLATIVO DE LA LEY FEDERAL DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE)

NOTAS DEL DIPLOMADO "NOVEDADES FISCALES PARA 2006" de Despacho de Emilio Margáin y Asociados, S.C.

PRÁCTICA FISCAL LABORAL Y LEGAL-EMPRESARIAL,"Continúan los sorteos de la "Lotería Fiscal", Taxx Editores , año XII, Mayo 2002, Publicación Decenal., México, p. A100.

ROLDÁN XOPA, José, "EFICACIA Y EFICIENCIA EN LA ADMINISTRACIÓN", La Revista Mexicana de Derecho Público, Instituto Tecnológico Autónomo de México y DISTRIBUCIONES FONTAMARA, S.A., p.11.

PÁGINAS DE INTERNET

www.cddhcu.gob.mx

www.sat.gob.mx

www.rae.es/