



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



FACULTAD DE DERECHO

“LA CONSULTA FISCAL A PARTIR DE 2007, SUS EFECTOS”

TESIS QUE PRESENTA:

IXCHEL TENORIO CRUZ

PARA OBTENER EL GRADO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

ASESOR: LIC. MIGUEL ÁNGEL VÁZQUEZ ROBLES

SEMINARIO: DERECHO FISCAL

MÉXICO, D.F. JUNIO DE 2008



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIAS

A Dios.

Por permitirme llegar hasta este momento, gracias por la familia tan maravillosa que me has dado, por enseñarme el camino correcto de la vida, guiarme y fortalecerme en cada momento, por los momentos difíciles que me han enseñado a acercarme a ti, por tu infinita bondad y amor.

A mis padres.

Mamita, gracias por haberme dado la vida, por todo el amor que me has brindado, por ser mi amiga, compañera y consejera en todo momento, por apoyarme en todos mis planes, a ti te debo todo lo que soy y lo que tengo, y no me cansaré jamás de agradecerte todo lo que has hecho por mi.

Papi, te admiro y te respeto porque eres un padre ejemplar, gracias porque eres mi fuente de inspiración y motivación para superarme cada día más, porque siempre has enseñado con el ejemplo, entrega y dedicación, te agradezco infinitamente todo lo que me has dado, por tu manera tan especial de amar y de enseñar, que me ha permitido llegar hasta aquí.

Los amo!

A mis hermanos.

Izkalli, Citlalli, Yolo, Tona, Itza y Anai, gracias por estar siempre conmigo, por sus consejos y apoyo incondicional en todas las decisiones que he tomado, porque cada uno de ustedes me ha formado, por creer y confiar siempre en mi; los quiero muchísimo.

A mi hermano Gabito.

Porque aunque no te conocí se que tu alma siempre ha estado conmigo, cuidándome y enseñándome el camino a seguir, te prometo que siempre cuidaré

de mis padres, como tú lo hubieras hecho, a ti te dedico con todo mi corazón ésta tesis.

A mis sobrinos.

Yan, Yaf, Ax, Itza, Yari, Taz, Jatzi y Lidi (por orden de aparición, porque no hay preferencias), todos y cada uno de ustedes son parte esencial en mi vida, desde que llegaron a este mundo dieron alegría y felicidad a mi vida, quiero que cumplan sus sueños, que logren todo lo que se propongan, saben que cuentan conmigo en todo momento. Y no se me olvida, Yan gracias por mi portada.

Los quiero!

A mi grincho.

Por haber llegado en el momento exacto para aprender a amar, a respetar, dialogar, negociar, valorar, por acercarme a dios, cuidarme, respetarme, en fin, a tu lado he aprendido a ser una mejor persona, gracias por tu amor, paciencia, comprensión, por todo lo que hemos compartido juntos y por hacerme muy feliz en este tiempo. Te amo!

A mi asesor.

Licenciado Miguel Ángel Vázquez Robles, por su gran apoyo y motivación para la culminación de este trabajo, sin usted no lo hubiera logrado, gracias por su tiempo, por confiar en mí, tenerme paciencia y compartir desinteresadamente sus conocimientos y experiencias, por enseñarme que la sencillez y claridad es lo más importante en cualquier profesión, y eso no lo olvidaré .

Al Magistrado Manuel Lucero Espinosa.

Gracias porque aún sin conocerme me dio la oportunidad de colaborar en la Ponencia, por ser una persona de nobleza admirable, entregado a su trabajo, por apoyarme en todo momento y guiarme en mi formación profesional; a él, mi más sincero agradecimiento y admiración.

A Thelma.

Amiga, te agradezco la confianza y el tiempo que me has dedicado, porque sin escatimar me has enseñado tantas cosas, gracias a ti logré finalizar este trabajo, y quiero que sepas que siempre te estaré agradecida, pues en las buenas y en las malas has estado conmigo

A la Licenciada Patricia López.

Porque desde un principio guió el desarrollo de este trabajo, maestra gracias por haberme orientado, escuchado y siempre estar ahí para enseñarme algo nuevo, agradezco por haber tenido una profesora tan buena como usted.

A la Universidad Nacional Autónoma de México.

Y en especial a la Facultad de Derecho, por haberme permitido ser parte de ella, espero que algún día pueda retribuirle aunque sea un poco de lo mucho que me ha dado.

Al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Distinguida Institución que me ha dado una enseñanza única, me ha permitido valorar el tiempo y entender el significado de la palabra compromiso y dedicación.

A todos ustedes les dedico este trabajo, gracias por todo.

“LA CONSULTA FISCAL A PARTIR DE 2007, SUS EFECTOS”

Hipótesis.....	I
Motivos de la Investigación.....	I

CAPÍTULO PRIMERO. LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 La potestad tributaria.....	1
1.2 Fundamento constitucional de la potestad tributaria.....	5
1.3 Las finanzas publicas.....	10
1.4 Teorías que justifican la percepción de los tributos.....	19

CAPÍTULO SEGUNDO. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 Principios constitucionales de las contribuciones.....	26
2.1.1 Principio de generalidad.....	27
2.1.2 Principio de obligatoriedad.....	28
2.1.3 Vinculación al gasto público.....	29
2.1.3.1 Federal,	30
2.1.3.2 Estatal,	31
2.1.3.3 Municipal, y.....	32
2.1.3.4 Distrito Federal	33
2.1.4 Principio de proporcionalidad.....	34
2.1.5 Principio de equidad.....	35
2.2 Elementos esenciales de las contribuciones.....	36
2.2.1 Objeto	37

2.2.2	Sujetos.....	38
2.2.2.1	Sujeto activo	38
2.2.2.2	Sujeto pasivo.....	40
2.2.2.3	Tercero.....	41
2.2.3	Hecho imponible.....	42
2.2.4	Hecho generador.....	45
2.2.5	Base.....	46
2.2.6	Cuota, tasa y tarifa.....	47
2.2.7	Obligaciones.....	49
2.2.7.1	Hacer.....	50
2.2.7.2	No hacer.....	51
2.2.7.3	Dar.....	52
2.2.7.4	Permitir o tolerar.....	53

CAPÍTULO TERCERO. RELACIÓN JURÍDICO - TRIBUTARIA

3.1	Concepto	54
3.2	Nacimiento de la relación tributaria.....	55
3.3	Código Fiscal de la Federación.....	56
3.3.1	Obligaciones del sujeto pasivo.....	57
3.3.1.1	Inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes.....	57
3.3.1.2	Tramitar la firma electrónica avanzada.....	58
3.3.1.3	Expedir los comprobantes fiscales.....	59
3.3.1.4	Presentar avisos y declaraciones.....	59
3.3.1.5	Autodeterminación y pago de las contribuciones.....	60
3.3.1.6	Llevar contabilidad y conservarla.....	61

3.3.1.7	Dictaminar estados financieros.....	62
3.3.2	Obligaciones del sujeto activo.....	63
3.3.2.1	Expedición de la Cédula.....	64
3.3.2.2	Expedir la firma electrónica avanzada.....	64
3.3.2.3	Autorización de establecimientos para imprimir comprobantes fiscales.....	64
3.3.2.4	Autorización de los formatos.....	65
3.3.2.5	Recibir el pago, aceptar compensaciones y hacer las devoluciones correspondientes.....	65
3.3.2.6	Facultades de comprobación.....	66
3.3.2.7	Notificación los actos.....	68
3.3.2.8	Determinación de las contribuciones.....	69
3.4	Ley Federal de Derechos del Contribuyente.....	70
3.4.1	Buena fe del contribuyente.....	71
3.4.2	Derecho a la información y asistencia al contribuyente.....	72
3.4.3	Respeto y trato justo.....	73
3.4.4	Confidencialidad.....	74
3.4.5	Principio de economía.....	75
3.4.6	Garantía de audiencia.....	75
3.4.7	Derecho a la consulta.....	76
3.4.8	Derecho de corrección.....	77
3.4.9	Caducidad especial.....	79

CAPÍTULO CUARTO. LA CONSULTA FISCAL A PARTIR DE 2007

4.1	Antecedentes.....	80
-----	-------------------	----

4.2	Fundamento constitucional y legal de la consulta fiscal.....	83
4.2.1	La seguridad jurídica del peticionario.....	89
4.2.2	Artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.....	91
4.2.3	Artículo 2, 5 y 9 de la Ley Federal de Derechos.....	99
4.3	Concepto	102
4.4	Procedimiento.....	104
4.5	Efectos	107
4.5.1	Negativa ficta.....	109
4.5.2	Resolución expresa.....	114
4.6	El amparo indirecto como vía alterna de impugnación de las resoluciones emitidas con motivo de una consulta fiscal.....	115
4.6.1	Procedencia.....	119
4.6.2	Principio de la existencia de un agravio personal y directo.....	120
4.6.3	Sustanciación.....	123
4.6.4	Demanda.....	123
4.6.5	Informe justificado.....	124
4.6.6	Intervención del Ministerio Público.....	125
4.6.7	Audiencia constitucional.....	126
4.6.8	La sentencia y sus efectos.....	126
4.7	Conclusiones.....	127

Bibliografía

HIPÓTESIS

La reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación atenta contra la garantía del derecho a la información, derecho de petición y seguridad jurídica del gobernado, dando lugar a la arbitrariedad, pues la condicionante de la procedencia de medios de impugnación ordinarios de una resolución recaída a una consulta fiscal, como es el caso del juicio contencioso administrativo, se da hasta que dicha resolución sea aplicable.

La teoría, el marco legal, la práctica procesal y la investigación documental serán los instrumentos que nos permitan comprobar que la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación trae consigo la violación de derechos fundamentales.

MOTIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

La principal función del Congreso de la Unión es crear, adicionar, modificar, reformar, derogar y abrogar las normas jurídicas, adecuándolas a la realidad social sobre la cual deben aplicarse. Sin embargo, no basta con la creación de nuevas leyes y su modificación para que el trabajo legislativo se pueda considerar desarrollado de una manera eficaz, ya que resulta indispensable que dichas disposiciones respeten principios fundamentales.

A diferencia de otras normas jurídicas, la legislación fiscal es revisada y modificada constantemente, lo cual de ninguna manera implica que se vaya perfeccionando, o que se adecue de mejor manera a la realidad social sobre la cual se debe aplicar, por el contrario, en su gran mayoría, las disposiciones son ambiguas, poco claras y multiinterpretativas, tal situación dificulta su aplicación y el cumplimiento efectivo de su mandato. Precisamente es la ambigüedad y confusión de las leyes fiscales la que genera la necesidad de creación de la figura jurídica como la “consulta fiscal”.

La potestad tributaria entendida como aquella facultad que posee el Estado en su calidad de ente supremo, a través de la cual, haciendo uso de su

jerarquía, establece tributos, con la finalidad de cubrir el gasto público, debe estar investida y enmarcada por un conjunto de normas claras y precisas que cumplan con los principios establecidos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Los principios constitucionales en materia tributaria, no solamente pueden considerarse como derechos públicos subjetivos que tienen los contribuyentes, sino que al mismo tiempo constituyen el límite jurídico que se impone al Estado en materia impositiva para su actuación, toda vez que no se puede obligar a los contribuyentes a pagar contribuciones que no se apeguen a los principios de equidad, generalidad, obligatoriedad, destino al gasto público de la Federación, Estados, Municipios y Distrito Federal, proporcionalidad.

Cuando por su ambigüedad, las normas fiscales crean problemas para el cumplimiento de sus disposiciones y contenido, la figura jurídica de la consulta fiscal ha sido de gran utilidad para los contribuyentes, a efecto de que acudan ante la autoridad fiscal correspondiente a plantearle diversos criterios en relación al alcance de las normas fiscales, respecto de situaciones reales y concretas, con la finalidad de buscar la seguridad jurídica que requiere en todo momento el gobernado, sobre todo cuando se trata de la relación tributaria.

El derecho a la información, en estrecha vinculación al derecho de petición, como principio de seguridad jurídica, son los pilares y las bases constitucionales de la figura jurídica de la consulta fiscal, motivo del desarrollo de la presente tesis de licenciatura. Estas garantías están previstas en los artículos 6º, 8º, 14 y 16 constitucionales, cuando disponen que; “...; *el derecho a la información será garantizado por el Estado.*”, y “*Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa.... A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario*”. Constituye un elemento importante del Derecho a la Información y el Derecho de Petición, la facultad de contar con los elementos jurídicos suficientes para garantizar el ejercicio de tales derechos, puesto que si el

governado no tiene los elementos suficientes para su ejercicio, entonces se convierten en un mero postulado, en una simple idea que no podrá llevarse a cabo en la práctica, que puede traducirse en un retroceso en el sistema del derecho a la información y del derecho de petición.

De igual forma, los artículos 14 y 16 constitucionales, al establecer que *“... Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, 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...”* y *“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.”* Son un componente fundamental para la realización de una consulta fiscal a la autoridad, ya que la respuesta que recaiga a la petición formulada, deberá ser emitida por autoridad competente, además que debe estar debidamente fundada y motivada, pues de lo contrario, se estarían vulnerando las garantías de seguridad jurídica que prevé nuestra Carta Magna.

Algo similar es lo que está ocurriendo con la figura jurídica de la consulta fiscal, a partir de la reforma de 2007 al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en virtud de que el nuevo contenido del precepto legal en comento, no sólo confunde las posibilidades de vinculación de las resoluciones que la autoridad fiscal emita por cada consulta fiscal que le sea planteada, sino que además impide que la resolución desfavorable recaída a la consulta pueda ser impugnada a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones legales aplicables, tal es el caso del juicio contencioso administrativo, circunstancia que sin lugar a dudas genera serios problemas al sistema de administración de justicia, al coartar el derecho de los contribuyentes de impugnar una resolución derivada de una consulta fiscal, hasta que la misma sea aplicada por la autoridad en un acto posterior, entonces donde quedaría la finalidad de la figura de la consulta y qué sucedería con el agravio que se le podría generar al contribuyente.

No debemos perder de vista que, la seguridad jurídica supone la creación de certidumbre en el hombre; en las relaciones que surgen entre gobernantes y gobernados, entre Estado y contribuyente como sujetos de la relación tributaria. Existen actos de los primeros que afectan la esfera jurídica de los segundos, razón por la cual resulta imprescindible para el gobernado tener mecanismos jurídicos de defensa y de control de la legalidad y constitucionalidad de los actos soberanos. Las garantías de seguridad jurídica son los mecanismos jurídicos de protección de los derechos del hombre, que dan certidumbre al Derecho.

Resulta ser de suma importancia conocer nuestros derechos fundamentales, ya que representan para cada uno de nosotros, en nuestro carácter de gobernados, una posibilidad de protección y seguridad jurídica, para no encontrarnos en desventaja ante la función del Estado. Evitar la impugnación de los actos de la autoridad fiscal atenta contra las garantías de seguridad jurídica, por lo que la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación consideramos es inconstitucional.

CAPÍTULO PRIMERO. LA POTESTAD TRIBUTARIA

1.1 LA POTESTAD TRIBUTARIA

Para Sergio Francisco de la Garza *“Recibe el nombre de Poder Tributario la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar parte de su riqueza para el ejercicio de sus atribuciones que le están encomendadas.”*¹

Éste poder tributario se justifica por la necesidad del Estado para obtener recursos, a efecto de realizar todas las actividades que tiene encomendadas, como el impartir justicia, prestar servicios públicos, satisfacción de necesidades colectivas, seguridad interior, organizar a la sociedad civil, por citar algunos ejemplos, y los recursos que se requieran deben estar regulados en una norma jurídica que sustente la actividad recaudatoria.

Cabe señalar que la imposición por los órganos del Estado competentes para el pago del tributo no solo va dirigida a los particulares, puesto que otros órganos del mismo Estado están obligados al cumplimiento del pago de los impuestos que vayan generando por la actividad propia que desempeñan. A manera de ejemplo debemos citar el caso de Petróleos Mexicanos, cuyo régimen tributario ha sido motivo de debate durante los últimos meses.

La potestad tributaria no es absoluta, y dentro de un régimen democrático como se presume el nuestro, debe reunir las siguientes características:

- Es inalienable, toda vez que no se puede transmitir por ningún título, dar en garantía, transigir con el, arrendar, etc.

¹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, “Derecho financiero mexicano”, Porrúa, México; 1999. P. 207.

- Debe cumplir con el principio de legalidad, porque la imposición de los tributos no puede ni debe ser un acto caprichoso de los gobernantes, ya que siempre será para el cumplimiento de finalidades de interés colectivo.
- Gozara de legitimidad, porque solo el órgano representativo de la población debe ser capaz de imponer el tributo necesario para sufragar las necesidades financieras del Estado.

Para Mayolo Sánchez *“El poder tributario del Estado o Poder Fiscal, se define como la facultad legal que tiene para imponer y recaudar tributos a cargo de las personas sometidas a su competencia territorial, para estar en condiciones de cumplir con las atribuciones que le están encomendadas.”*²

A diferencia de la definición anterior, el autor resalta la competencia territorial de las autoridades para imponer el pago de las contribuciones a sus súbditos, sin embargo, considero que a pesar de la importancia del referido factor, este viene a ser de relevancia secundaria que se deriva del ejercicio soberano del poder para vincular a las personas al mandato de sus normas e imponerles obligaciones a través de ellas.

En relación a la potestad tributaria, los Magistrados Luis Humberto Delgadillo y Manuel Lucero Espinosa escriben el contenido del párrafo que a continuación, se cita textualmente: *“Para determinar cuáles de los ingresos que obtiene el Estado tienen la característica de tributarios es necesario partir de un criterio uniforme. Este criterio de selección debe referirse, necesariamente, a la facultad o poder que el Estado, como órgano político jurídico, tiene para obtener de manera unilateral recursos de los particulares, conocido como potestad tributaria.”*³

² SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, “Derecho tributario”, 2ª edición, Cárdenas editor y distribuidor, México; 1999. p.66.

³ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto y LUCERO ESPINOSA, Maunel. Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso, Ed. Limusa, México, 2004. p. 26.

Es facultad del Congreso, según lo dispone la fracción VII del artículo 73 Constitucional, imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Asimismo, el artículo 74 en su fracción IV faculta de manera exclusiva a la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio, deban decretarse para cubrirlo. La facultad plasmada en nuestra Constitución Política es para el Congreso, y no para una de las Cámaras. Entre las peculiaridades de la Ley de Ingresos podemos referir que se trata de una Ley de vigencia prefijada, es decir, un año (lo cual ha sido motivo de debate dentro del Congreso), y que a su vez da soporte al resto de las Leyes de índole fiscal que contienen los demás elementos de las contribuciones; la vigencia y continuidad de estas Leyes está sujeta a la condición suspensiva de que se dicte esta Ley.

Corresponde exclusivamente al Ejecutivo Federal presentar la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos; aunque algunos autores han señalado los inconvenientes que esta mecánica representa, porque se presta al enfrentamiento del Congreso de la Unión con el Ejecutivo, por lo que sugieren que dicha facultad de iniciativa se delegue al Congreso. Estos conflictos se llegan a presentar cuando el titular del Ejecutivo no cuenta con mayoría en el Congreso, circunstancia que permite a la oposición negociar el contenido de las leyes.

Así como la potestad tributaria emana de la voluntad del legislativo, su ejercicio esta a cargo de los órganos sobre los cuales se ha depositado dicha facultad. Por ejercicio de la potestad tributaria se deben entender todos los actos tendentes a la recaudación y aplicación de los dineros provenientes de las contribuciones.

Cuando de una forma soberana, el Estado describe y establece las conductas o hechos que generarán que los gobernados tengan la obligación de pagar contribuciones, es cuando se ejerce el poder tributario, ya que el momento

en que se hace efectivo el pago de las contribuciones, es simplemente la actuación de cualquier acreedor frente a su deudor, claro que en el fondo existen diferencias esenciales. Es así que el poder tributario se encuentra encomendado al Poder Legislativo, que lo ejerce cuando crea las leyes que prevén las hipótesis por las cuales se deberán pagar contribuciones, y así, es facultad del Poder Ejecutivo, la comprobación del cumplimiento del pago del tributo.

El poder tributario es originario *“cuando nace originariamente de la Constitución, y por tanto 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. El poder tributario es delegado, en cambio, cuando la entidad política lo posee porque le ha sido transmitido, a su vez, por otra entidad que tiene poder originario.”*⁴ Así, en un Estado Federal tanto la Federación como las Entidades tienen conferido el poder tributario, específicamente el Congreso de la Unión y los Congresos Locales.

Es así que podemos relacionar el concepto de potestad tributaria con el de Derecho Fiscal, pues por éste podemos entender el conjunto de normas jurídicas que regulan la actuación del órgano del estado que se encarga de la determinación, recaudación y administración de los tributos, que necesariamente vincula al Estado, como entidad soberana, y los gobernados, en su calidad de subordinados, relación que se encuentra regulada y limitada por la ley.

Aunque pueda afirmarse que el ejercicio de la potestad tributaria es ilimitado, pues el Poder Legislativo puede crear las leyes tributarias que estime pertinentes, para la realización de las tareas que tiene encomendadas, existen principios rectores que debe tomar en cuenta el legislador al elaborar las normas, los cuales se encuentran contenidos en el propio texto de la Carta Magna, y serán analizados con posterioridad.

⁴ *Ibíd.* p. 209

1.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL DE LA POTESTAD TRIBUTARIA

El autor Italiano Riccardo Guastini distingue cuatro significados distintos sobre el vocablo Constitución en su acepción jurídica. “1. En una primera acepción, “Constitución” denota todo ordenamiento jurídico de tipo “liberal”. 2. En una segunda acepción, “Constitución” denota un cierto conjunto de normas jurídicas, grosso modo, el conjunto de normas -en algún sentido fundamentales- que caracterizan e identifican todo ordenamiento. 3. En una tercera acepción, “Constitución” denota –simplemente- un documento normativo que tiene ese nombre (o un nombre equivalente). 4. En una cuarta acepción, en fin, “Constitución” denota un particular texto normativo dotado de ciertas características “formales”, o sea de un peculiar régimen jurídico.”⁵

Desde el punto de vista de la filosofía política, por Constitución se entiende todo ordenamiento primario en el que se protege la libertad de los ciudadanos, en cualquiera de sus manifestaciones, frente al Estado, mediante la división del poder político.

El concepto liberal de la Constitución tuvo su origen en Francia, al emitirse la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y del Ciudadano en el año de 1789, cuando se estableció que: “Una sociedad en la que no esté asegurada la garantía de los derechos ni reconocida la división de poderes, no tiene Constitución.”⁶

En el ámbito particular del derecho, se entiende por Constitución al conjunto de normas fundamentales que caracterizan cualquier ordenamiento jurídico, esto quiere decir que todas las demás normas derivarán de la Constitución, ajustándose a sus principios y por ninguna circunstancia podrán contrariarla o alterar sus enunciados generales. Es así que las leyes ordinarias o secundarias se

⁵ GUASTINI, Ricardo, “Estudios de teoría constitucional”, UNAM, México; 2001. p. 30.

⁶ Ibid. p. 30

encuentran subordinadas a nuestra Carta Magna, e incluso nuestro sistema jurídico prevé vías jurisdiccionales para que dicha subordinación pueda ser efectiva.

Entre las normas fundamentales podemos referir las siguientes:

- Las normas que regulan las relaciones entre el Estado y los ciudadanos, determinando la forma de gobierno.
- Las normas que determinan la forma del Estado, esto es, las que regulan su organización para el ejercicio del poder estatal, (función legislativa, ejecutiva y judicial).
- Las normas que regulan la legislación, que desde el punto de vista material crean el derecho, como son aquéllas que confieren poderes normativos y regulan los procedimientos que se deben seguir para el ejercicio de dichos poderes.
- Las normas que establecen los principales derechos y obligaciones de los gobernados.

Es así que la materia tributaria no podía ser la excepción, pues al igual que las demás materias, emana de la Constitución, al aparecer consignados los principios fundamentales a los que deberá sujetarse el contenido de la legislación.

El artículo 73, fracción VII de nuestra Carta Magna, otorga facultad al Congreso de la Unión para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y la fracción XXIX reserva ciertas fuentes de manera exclusiva a la Federación, como son las referidas al comercio exterior, energía eléctrica, gasolina y otros productos derivados del petróleo, explotación forestal, producción y consumo de cerveza, los servicios públicos concesionados o explotados

directamente por la Federación, por citar algunos ejemplos; a su vez, dicho precepto se encuentra vinculado con el contenido de la fracción IV del artículo 31, al establecer como una obligación de los mexicanos el contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, Estado o Municipio en que residan, de la manera “proporcional y equitativa” que establezcan las leyes, principios que resultan ser de vital importancia, pero que por el momento solo citaré, ya que con posterioridad realizaré un estudio más a detalle y pormenorizado de ellos, por el momento, sólo haré referencia a alguno de sus elementos, siendo éstos los siguientes:

- Obligación de derecho público
- Contribución
- Vinculación al gasto público
- Proporcionalidad y equidad
- Establecida por ley

Retomando el tema de la exclusividad que otorga nuestra Carta Magna a la Federación, y toda vez que nuestro país se ha constituido sobre una base federalista, debemos hacer mención al contenido de los artículos 117 y 118, que reiteran el contenido de la fracción XXIX citada con anterioridad, al prohibir a los Estados la regulación de ciertas contribuciones, como lo es el gravar el tránsito de las personas o cosas que atraviesen su territorio, la entrada o salida directa o indirecta de mercancía nacional o extranjera, la producción, el acopio o la venta del tabaco, establecer derechos de tonelaje, entre otras.

El por qué de la exclusión de los Congresos Locales de legislar sobre algunas contribuciones es que *“estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial*

*contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de eliminar la competencia local en sus impuestos.*⁷

También existe exclusividad para el Congreso de la Unión, para establecer tributos en materia de hidrocarburos, minería, cinematografía, comercio, apuestas y sorteos, energía eléctrica, nuclear e intermediación y servicios financieros, pues aunque la fracción X del artículo 73 no prevea en forma específica la atribución textual de establecer tributos por esos conceptos, si dispone que es facultad del Congreso el legislar en toda la República sobre dichas materias, y si partimos del supuesto de que los tributos se establecen por medio de leyes, es evidente que la Federación sólo puede legislar en esas materias, incluyendo el ámbito tributario.

Lo anterior no hace más que reforzar lo que se afirmó en el apartado anterior, en el sentido de que en nuestro sistema jurídico, únicamente la Federación, los Estados y el Distrito Federal tienen conferida la potestad tributaria, esto es, dicha potestad es originaria, pues deriva del texto constitucional, y resulta ser una consecuencia del federalismo, es por ello que el artículo 115 Constitucional, al referirse a los Municipios, dispone como una de sus atribuciones la de administrar libremente su hacienda, integrada por una parte por sus bienes, y por otra, por las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, pero en ningún momento les confiere potestad tributaria, por eso de una u otra forma se encuentran supeditados a la Entidad Federativa, y evidentemente, a la Federación.

El mismo artículo establece que las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer contribuciones relacionadas con la propiedad inmobiliaria, ni de los ingresos que deriven de los servicios públicos que presten, y tampoco otorgarán exenciones en tales conceptos.

⁷ *Ibíd.* Pág. 227

Por lo que hace a la potestad tributaria del Distrito Federal, el artículo 122 constitucional prevé que siempre y cuando no se contravenga la naturaleza y el régimen orgánico de gobierno, el Distrito Federal también podrá establecer tributos relacionados con la propiedad inmobiliaria y los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.

Resulta ser de suma importancia hacer mención al contenido del artículo 124 de nuestra Constitución Política, que establece que las facultades que no están expresamente conferidas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados, pues ello da la pauta para afirmar el poder tributario que ejerce tanto la Federación como las Entidades Federativas.

Entonces, es una disposición fundamental aquélla que tiene que ver con la obligación de los súbditos en el mantenimiento del aparato estatal por los servicios y actividades que son de beneficio común, que justifican la existencia del Estado, asimismo, tienen la misma jerarquía los preceptos que facultan al Estado para la imposición y percepción de los tributos.

Así podemos concluir que, en la Constitución Política se erigen los principios rectores en materia fiscal, que establecen la manera en que el sistema tributario debe funcionar, y revisten gran importancia dichos principios, pues serán la base para que cuando los particulares se sientan afectados por la actuación del poder legislativo, al ejercer el poder tributario que tiene conferido, puedan exigir una estricta aplicación de las disposiciones constitucionales, y en su caso, puedan lograr que una norma de carácter fiscal sea declarada inconstitucional, porque no cumpla con los principios establecidos en la Constitución, lo que reflejará que el poder tributario no se está ejerciendo de manera adecuada, pero ello dependerá de la defensa que los gobernados planteen en cada caso en particular.

1.3 LAS FINANZAS PUBLICAS

Por finanzas públicas podemos entender *“el estudio de los hechos, de los principios y de la técnica de obtener y gastar los fondos de los cuerpos gubernamentales”*⁸

El régimen financiero del Estado tiene que ver con una de las actividades de primordial importancia del Estado moderno. Es cierto que hoy en día, no se puede concebir Estado alguno carente de fondos para el sostenimiento de sus actividades, sobre todo, si ellas van dirigidas al bienestar de la colectividad, de esta manera el Estado solo se justifica en la medida que se concibe como una forma de organización social, capaz de gobernar a su población y brindarle el apoyo suficiente para desenvolverse en toda su dignidad como personas.

La ciencia de las finanzas públicas tiene que ver con las normas que regulan todos los medios que tiene el Estado para la obtención de sus ingresos, así como con la aplicación correcta de esos ingresos, esto es, aprovechándolos de la mejor manera. Tiene estrecha relación con el concepto de hacienda pública, que es el conjunto de bienes y deudas del Estado, para la realización de las facultades que le son encomendadas.

Por su parte, la palabra fisco viene del latín *fiscus*, que se refiere al patrimonio o a la propiedad del emperador, diferente al tesoro público, que tiene que ver con el patrimonio que se destina a llevar a cabo las obligaciones del Estado, es así que podemos entender por fisco *“el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública y por lo mismo con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo.”*⁹

⁸ FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 34ª Edición. Porrúa. México, 2004. p.9

⁹ *Ibíd.* p. 17.

Cabe distinguir entre los ingresos de derecho privado y los de derecho público, pues la diferencia entre uno y otro radica en la coerción que ejerce el Estado, ya que los tributos constituyen prestaciones obligatorias y no voluntarias, al no derivar de un acuerdo de voluntades propiamente dicho, ya que su imposición constituye actos de gobierno y de potestad pública. Es así que se puede reconocer la naturaleza dual de las actividades estatales, pues por un lado impone su voluntad a los administrados en un nivel de superioridad; mientras que en otras ocasiones, no actúa con todo su poder soberano, sino que el mismo Estado se somete dentro de un plano de igualdad en sus relaciones frente a los particulares, como cuando se firma un contrato para la adquisición de bienes y servicios.

El Derecho Financiero consta de diversas partes, el derecho presupuestario, que tiene que ver con la contabilidad del Estado, por lo que hace a la erogación del gasto público; el derecho fiscal, que regula la imposición de los tributos y la forma de recaudación; y el derecho patrimonial, que atañe al procedimiento para la gestión y manejo de los bienes del Estado.

Las finanzas públicas no se entienden sin una serie de ingresos que el Estado requiere para el sostenimiento de la infraestructura estatal, destinada a la satisfacción de los intereses colectivos.

Son tributarios y financieros los ingresos que percibe el Estado, los primeros atienden a la potestad tributaria, ya que derivan de la obligación constitucional prevista por la fracción IV del artículo 34, de contribuir al gasto público, mientras que los ingresos financieros, o no tributarios, provienen de las diversas fuentes de financiamiento, una de ellas es el crédito, por citar un ejemplo, así como de la explotación de los recursos del Estado.

Antes de atender a la clasificación de los ingresos, me parece importante referir diversas acepciones respecto al concepto de tributo, y así, lo podemos

entender como: *“un recurso que el Estado obtiene por medio de la coerción que nace de su poder de imperio.”*¹⁰ En la opinión de Arrijo Vizcaino, es *“la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídica tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos.”*¹¹

El Código Fiscal de la Federación es impreciso respecto a la definición de contribución, ya que sólo hace referencia al momento en que éstas se causan, pero omite dar una definición en ese sentido. El tributo se refiere al cumplimiento de una obligación, y por ello se encuentra estrechamente relacionado con la relación jurídica tributaria, la cual se analizará con posterioridad, por el momento me limité a señalar que se trata de aquéllas prestaciones económicas que deben pagar los particulares, ya sea personas físicas o morales, para financiar los gastos públicos del Estado.

Ahora bien, los ingresos tributarios contemplan los que a continuación se enuncian:

- a)** Impuestos. Contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica prevista por la misma.
- b)** Aportaciones de seguridad social. Contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por a ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

¹⁰ **JARACH**, Dino Finanzas Públicas y Derecho Tributario, 3ª edición, Abeledo-Perrot. Buenos Aires. p. 362

¹¹ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo, “Derecho fiscal”, 13ª edición, Editorial Themis, México; 1998. p. 117.

- c)** Contribuciones de mejoras. Establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas, en virtud de que ocasiona ventajas a los propietarios del inmueble.
- d)** Derechos. Contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, solo cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También incluyen las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
- e)** Aprovechamientos. Por exclusión, son los ingresos tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos, y entre éstos destacan las multas así como los recargos.

Por otro lado, se consideran ingresos financieros los siguientes:

- a)** Productos. Se les denomina también rentas originarias, patrimoniales o de derecho privado, y se regulan por las disposiciones aplicables a cada caso, o bien, por los contratos o concesiones correspondientes.
- b)** Empréstitos. Son los préstamos que solicita y adquiere el gobierno, y existe la obligación de restituirlos, en un determinado plazo, adicionados con pago de intereses; y el hecho de que den origen a pasivos ha sido tema de controversia para determinar si en realidad constituyen una fuente de ingresos.

- c)** Emisión de moneda. Es el instrumento cambiario, por tanto, refleja factores de desarrollo económico general, en proporción al crecimiento de las reservas y la capacidad de endeudamiento.

- d)** Emisión de bonos de deuda pública. Instrumentos negociables que son colocados entre el público inversionista, quienes a cambio reciben un precio cierto, ya que existe el compromiso de rembolsar el monto invertido, son instrumentos de crédito, quedando como garantía determinados recursos y reservas nacionales.

- e)** Amortización y conversión de deuda pública. Amortización se refiere al pago oportuno de los empréstitos y bonos, mientras que la conversión se refiere al pago anticipado para obtener algunas ventajas económicas; constituyen ingresos pues el hecho de pagar permite cancelar deudas, y ello tiene como consecuencia aumentar la capacidad crediticia y obtener una mayor confiabilidad, y por su parte, el pagar anticipadamente genera una disminución en los intereses que se pagarían al llegar el vencimiento.

- f)** Moratorias y renegociaciones. Ampliaciones de los plazos previamente establecidos, esto es, atendiendo a las condiciones de pago, y la renegociación refieren un reajuste total, puede ser respecto a intereses, garantías, etcétera.

- g)** Devaluaciones y revaluaciones. La emisión de moneda se respalda por las reservas en el Banco Central, y en dicho respaldo se basan los mercados cambiarios, es así que las monedas tienen diferente valor entre sí. Cuando no existen suficientes reservas la moneda se devalúa, trayendo como consecuencia la captación de divisas turísticas, en la exportación ciertos productos tienen una reducción en el precio, por citar algunos ejemplos; por el contrario, la revaluación refiere un aumento de reservas, por tanto, es una fuente privilegiada de ingresos financieros, pues ello se debe al manejo

acertado del gasto público, la presencia de una economía estable, equilibrio entre precios y salarios, tecnología avanzada, entre otros.

- h)** Expropiaciones. Constituye un ejemplo de los productos, analizados en el inciso a) que antecede, y se refiere al apartar un bien propiedad de un particular, por medio de un acto unilateral, es decir, sin su intervención, mediante una indemnización, para la satisfacción de una necesidad colectiva, o bien, por una causa de utilidad pública, y es un medio indirecto de allegarse de recursos financieros.
- i)** Decomisos. También se ubican dentro del rubro de los productos, y se refieren al hecho de que los objetos utilizados para cometer un delito pasen a ser propiedad del Estado.
- j)** Nacionalizaciones. Cuando una determinada actividad económica queda reservada a la acción del Estado, de forma exclusiva, lo que trae como consecuencia que los bienes y recursos con que se desarrollaba dicha actividad sean expropiados.
- k)** Privatizaciones. Igualmente es un acto unilateral por el que el Estado transfiere a inversionistas privados, a cambio de un precio, empresas que tenía bajo control exclusivo, y constituyen una fuente de ingresos porque reducen cargas presupuestarias y con los ingresos que se adquieren se pueden crear fondos de contingencia.

De la clasificación vista con anterioridad se puede llegar a una delimitación de la materia fiscal, ya que no todos los ingresos constituyen materia de estudio del presente trabajo de investigación, es así que podemos referirnos de manera más específica a los impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y aprovechamientos.

De igual manera, los egresos constituyen otro aspecto relevante perteneciente a las finanzas públicas, ya que una vez obtenidos los ingresos, se debe proceder a su inversión, y se entiende por éstos aquellos gastos que, en el caso concreto, el Estado realiza para el cumplimiento de sus fines. La manera en que debe gastarse el presupuesto es regulado por distintos ordenamientos jurídicos, con lo cual se pretende evitar que los funcionarios públicos den rienda suelta a su capricho, con el dinero recaudado.

El reconocido jurista mexicano Gabino Fraga entiende por gastos públicos *“los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluidos de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual.”*¹²

No obstante lo apuntado por tan distinguido jurista, no debemos pasar por alto que el Estado, como sujeto de derecho también asume obligaciones con los individuos, por ejemplo, cuando debe pagarse una indemnización, o el pago de alguna otra prestación que el Estado debe cumplir frente al individuo, lo cual no tiene que ver con la satisfacción de intereses colectivos, por ello, el gasto público en realidad incide sobre las finanzas del Estado.

Todo gasto público debe estar autorizado por el Presupuesto de Egresos, que es un acto formalmente legislativo, pero materialmente administrativo, pues tiene que ver con la previsión y la administración, el artículo 126 Constitucional dispone enfáticamente que no podrá realizarse pago alguno que no esté previsto por el Presupuesto de Egresos, o determinado por una ley posterior. La legislación que rige de manera específica al gasto público, es la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de marzo de 2006.

¹² **FRAGA**, Gabino, “Derecho Administrativo”, 44ª edición, Porrúa, México; 2005. pp. 326 y 327.

Existen diversos principios del Presupuesto de Egresos, y por citar algunos ejemplos, encontramos los siguientes:

- Principio de unidad. Que se refiere a que el Presupuesto es uno sólo, y encuentra sustento en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de nuestra Carta Magna.
- Principio de universalidad. Éste hace alusión al contenido del artículo 126 que ha quedado precisado con anterioridad, se refiere a que los gastos públicos deben estar autorizados por el Presupuesto.
- Principio de no afectación de recursos. Tiene estrecha relación con el contenido del artículo 1° del Código Fiscal de la Federación, al disponer que sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico, quiere decir que todos los ingresos deben entrar a un fondo común, para que financien todas las erogaciones.
- Principio de especialidad. Tiene su fundamento Constitucional en el artículo 74, fracción IV, tercer párrafo, y se refiere específicamente a las autorizaciones presupuestales, pues éstas no pueden darse de manera global, sino de forma concreta y detallada, es así que el precepto establece que no podrá haber partidas secretas, ello implica también el hecho de que se fije la cantidad que representa el crédito que se autoriza, no obstante, hay gastos que son imposibles de prever desde que se elabora el Presupuesto. Cualitativamente, los ingresos deben invertirse en los fines señalados, y cuantitativamente, los gastos no deben exceder del importe asignado.
- Principio de anualidad. El Presupuesto tiene una duración de un año, por ello, no se pueden revestir conceptos de ejercicios anteriores o

posteriores, excepto los que se refieran a la deuda pública; tampoco pueden otorgarse autorizaciones permanentes, pues los gastos deben renovarse cada año.

- Principio de publicidad. Se refiere a la difusión que se le dé, pues lo que se busca es que los gobernados conozcan el Presupuesto lo más ampliamente posible.

Es así que el Presupuesto de Egresos es la base para que el Poder Ejecutivo invierta los fondos públicos, pues él es el administrador de dichos fondos, el artículo 89, fracción I de la Constitución Política prevé como facultades del Presidente, ejecutar las Leyes que expida el Congreso de la Unión, es así que el Presupuesto no puede ser la excepción, y con base en ello, el Legislativo puede exigir que se rindan cuentas respecto al gasto público.

Si existiesen irregularidades, por no acatar las autorizaciones establecidas en el Presupuesto, se podrán determinar las responsabilidades correspondientes, pues el manejo de los recursos públicos es un tema trascendental para las finanzas públicas, e incluso la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos prevé como obligaciones de todo servidor público, utilizar los recursos que tenga asignados exclusivamente para los fines a que están afectos, por ello, las irregularidades que pudieran cometerse atañen al orden público, ya que la sociedad es la más interesada en que los servidores cumplan debidamente con las funciones que tienen encomendadas, además que los gastos públicos inciden en la actividad integral del aparato estatal, y tienen que ver con el buen funcionamiento del Estado, y la consecución de los fines que deben de efectuarse.

1.4 TEORÍAS QUE JUSTIFICAN LA PERCEPCIÓN DE LOS TRIBUTOS

Los gobernantes y el Estado mismo, siempre han necesitado de recursos para sufragar sus gastos; no obstante, no puede decirse que siempre haya existido una adecuada justificación para que los gobernados sean quienes tengan que erogar el pago de dichos gastos. La historia nos muestra que en muchos casos, los gobiernos despóticos explotaron a sus súbditos en aras del enriquecimiento de unas cuantas familias aristócratas. El uso de la fuerza y la falta de una medida justa para cobrar el tributo fueron motivos suficientes para el levantamiento de pueblos enteros; la gente al sentirse explotada por sus gobernantes y sus patronos buscaron salidas bélicas con el propósito de mejorar sus condiciones de vida.

En vista de lo anterior, la historia es una fuente importante del derecho tributario, porque no siempre ha existido ésta rama del derecho al no existir reglas claras a seguir para el pago y la percepción de los tributos. Su nivel de exigencia se ha debido, principalmente, a las circunstancias que han rodeado al ser humano en tiempos y lugares determinados.

- **Los cameralistas.**

Eran funcionarios de los Estados Alemanes y sus escritos datan desde el siglo XVI hasta el XVIII, cultivaron las ciencias camerales, que según el vocablo “Kammer”, significa Cámara o Gabinete Real, y comprenden *“nociones de administración y gobierno, de economía y política económica y de finanzas públicas.”*¹³

Se abordan los problemas de las finanzas públicas desde la perspectiva estatal, como sujeto de un cúmulo de actividades que le son propias. Entre sus

¹³ **JARACH**, Dino. Op. Cit. P. 4

doctrinarios más destacados se pueden citar: Von Stein, Adolfo Wagner y Schäffle.

Algunos principios desarrollados por el alemán Adolfo Wagner son el de política financiera, que se refiere a que la imposición sea elástica, para que los impuestos sean adaptables a las modificaciones de las necesidades financieras, ya que para el caso de que hubiera alguna crisis, el Estado pueda enfrentarla cambiando las tarifas, además, también se trata de la suficiencia de la imposición, para que en cierto periodo, se pueda hacer frente a todas las necesidades financieras; el de equidad, previendo conceptos como el de proporcionalidad, así como exenciones en provecho de los pobres, especialmente si su renta proviene del trabajo: el de economía pública, que toma en cuenta como fuentes del impuesto la renta, como fuente principal, el capital y el consumo, y para escoger alguna de ellas debe atenderse a la economía pública y privada, las consideraciones de política social y las netamente financieras, así como el fin que se pretende con el producto del impuesto, también prevé que el capital nacional no debe gravarse permanentemente, ya que su depreciación traería como consecuencia desastres económicos; y por último, los principios de administración fiscal, como el de comodidad, que beneficia tanto al particular como al fisco, por citar un ejemplo puede señalarse que la época de pago sea la más benéfica para los contribuyentes; así mismo, la reducción de costos, que dependerá entre otras cosas, de las condiciones de vida de la población.

- **Los fisiócratas**

Esta corriente del pensamiento apareció durante el siglo XVIII, destinada a criticar los abusos del antiguo régimen. Tuvo gran importancia antes y después de la Revolución Francesa, es iniciada por Quesney, quién fue secundado por otros autores como Mercier de la Riviere, Duponto de Nemours, Turgot y Mirabeau.

Sostiene que la actividad agrícola es la única que enriquece tanto a la economía nacional como al individuo, por ser capaz de originar un producto neto superior a los medios de producción utilizados, representado por la renta de la tierra.

Algunas aportaciones para la Ciencia Financiera son, la limitación de las funciones estatales, a través del lema "laissez faire laissez passer"; prevé el establecimiento del impuesto único, al considerar que el único acrecentamiento neto de riqueza es el impuesto sobre la renta de la tierra, ello como reacción a la época en que los monarca imponían cuanto impuesto se les ocurría; la teoría de la amortización del impuesto territorial reduce el valor de la tierra gravada, al permitir a quien adquiere un terreno, que descuenta del precio la parte del terreno que va a producir la renta que se destinará al pago de impuestos; así como la teoría que prevé que el gasto público se limite a la cantidad recaudada por los impuestos.

- **Adam Smith.**

A éste célebre pensador escocés se le conoce como el padre de la economía política, en reacción a la teoría de los fisiócratas, se convierte en el primer clásico de las finanzas y sostiene que la agricultura no es la única que crea riquezas, pues incluye también a la industria y al trabajo, por ello creó una diversidad de impuestos, con la fórmula de proporcionalidad e igualdad. Considera que el Estado no debe interferir en la economía, pues debe permitir que los mercados se manejen por iniciativa individual, por ello, algunas de las actividades a las que se debe concretar son la defensa exterior, seguridad y justicia interior, trabajos públicos, educación, por citar algunos rubros,

Ya desde aquellos tiempos se pensaba que los impuestos debían ser regidos por una serie de principios. Smith formuló cuatro, que son:

1. Principio de Igualdad o Justicia.

Toda vez que los súbditos están obligados a contribuir al gasto público, deben hacerlo de acuerdo a sus posibilidades económicas; en proporción a los ingresos que tienen, es así que afirma que los impuestos deben ser justos y equitativos. Éste principio se desarrolla a su vez, con los principios de generalidad y uniformidad, entendiendo por el primero, que *“todos deben pagar impuestos, o en términos negativos, que nadie debe estar exento de la obligación”*¹⁴, pero a su vez se encuentra limitado por el concepto de capacidad contributiva, esto es, que todo aquél que goce de capacidad contributiva, tendrá la obligación de pagar tributos; principio que en la actualidad se encuentra vigente, pues en nuestro sistema jurídico se encuentran obligados a pagar contribuciones tanto los nacionales, no importando el origen de sus ingresos, como los extranjeros que tenga su domicilio en cualquier parte del país, también aquéllos que aunque no cumplan con tal condición, efectúen actos en territorio nacional que les generen ingresos, o bien, cuando se trate de extranjeros transeúntes, por citar algunos ejemplos.

Ahora bien, por el principio de uniformidad se entiende el hecho de que todos seamos iguales frente al impuesto, en estrecha relación con el principio de capacidad contributiva, criterio objetivo, que puede manifestarse por *“la riqueza que se gana, la riqueza que se gasta y por los beneficios que se derivan al contribuyente de una obra de interés público”*¹⁵

Existe un elemento subjetivo que resulta ser una herramienta de gran utilidad para realizar una repartición equitativa de las contribuciones, y es la igualdad de sacrificio, pues en algunas ocasiones no es justo gravar dos rentas con cuotas iguales, atendiendo a que el sacrificio de cada sujeto es diferente, por ejemplo, el ingreso que se genera por el trabajo, y el ingreso se obtiene por la

¹⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. P. 152

¹⁵ Ibíd. P. 158

redituación de un capital; es así que la igualdad en la imposición puede significar igualdad de sacrificio.

2. Principio de certeza.

*El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo, la manera y la cantidad del pago deben todos ser claros y simples para el contribuyente y cualquier otra persona.*¹⁶ Esto significa que la ley deberá identificar ampliamente a los sujetos del impuesto, el objeto del mismo, la forma y fecha de pago, las penas, en casos de infracciones, entre otros datos. Es así que las disposiciones fiscales deberán publicarse en medios que faciliten su publicidad, a efecto de que sean conocidas en el menos tiempo posible por los sujetos afectados.

3. Principio de comodidad.

Se refiere a que todo impuesto debe ser recaudado en el lugar y tiempo que sea más cómodo para el obligado a pagarlo. En tal virtud, el acreedor deberá cobrar el impuesto en el tiempo en que se considere que el contribuyente tiene mayores posibilidades para cumplir con su obligación, podemos citar los impuestos al consumo, por ejemplo, aquéllos que recaen sobre los artículos de lujo, por ello, el consumidor tiene elección de comprarlos o no.

4. Principio de Economía.

Este principio, por una parte busca evitar una carga exorbitante para el contribuyente, por el pago de los impuestos que soporten la estructura del Estado; limita el sacrificio del contribuyente, a fin de que pague la menor cantidad posible; su realización depende de cada impuesto en particular, y por otra, establece que

¹⁶ JARACH, Dino. Op. Cit. p. 8

la contribución debe planearse de tal modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en la administración, control y recaudación.

Los principios a que hemos hecho referencia son plenamente vigentes, no se trata de construcciones teóricas carentes de motivación social. Su concepción se debió al abuso de los gobernantes en la imposición del tributo, siendo en un principio, erradicado por la fuerza, discrecional, abusivo, que llevaba a las familias y a la industria a una situación de quiebra económica, tan solo para satisfacer la ambición de sus gobernantes.

Existen otro tipo de teorías elaboradas por la doctrina que justifican la percepción de los tributos, como la teoría de los servicios públicos, de la relación de sujeción, de la necesidad social, del seguro y del desarrollo económico, que fundamentalmente disponen lo siguiente:

La teoría de los servicios públicos o también llamada de la equivalencia, esta relacionada con la finalidad de sufragar los gastos del Estado para la prestación de los servicios que le corresponden, por ello estima que el pago que realizan los gobernados es el equivalente a los servicios públicos que recibe, sin embargo, es dable señalar que la actividad del Estado no solamente tiene que ver con la prestación de servicios públicos.

Por lo que hace a la teoría de la relación de sujeción, estima que la obligación de pagar contribuciones surge por su condición de súbditos, contrario a la teoría anterior, estima que *“carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragarán.”*¹⁷

La teoría de la necesidad social tiene que ver con las necesidades físicas, esto es, aquéllas indispensables para subsistir, como la alimentación o la

¹⁷ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. 13ª edición. Porrúa. México, 1997. p. 116

habitación, y las que se refieren a adquirir una mejor calidad de vida, como puede ser en materia de cultura, educación, actividad deportiva, etcétera.

Con relación a la denominada teoría del seguro, se considera al pago de las contribuciones como si fuera el pago de una prima de seguro, a cambio de la protección del Estado, misma que parece equivocada, puesto que si así fuera, a la realización del siniestro o riesgo, el Estado debería indemnizar por el daño causado, lo que implicaría que en caso de *“un homicidio, el Estado deberá indemnizar a los deudos del muerto, así como en el caso de robo, o cualquier otro que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima.”*¹⁸

Únicamente cite algunas de las teorías que se han ido presentando a lo largo de la historia, para tratar de justificar la potestad tributaria del Estado, y como hemos visto, algunas de ellas coinciden en aspectos fundamentales, mientras que otras varían, dependiendo también de los acontecimientos históricos en que se han ido creando, sin embargo, el contenido de cada una de ellas reviste vital importancia para poder identificar cuales de ellas cobran aplicación en nuestro sistema jurídico.

¹⁸ *Ibíd.* p. 119

CAPÍTULO SEGUNDO. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

2.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

“Los principios jurídicos de los impuestos son los que se encuentran establecidos en la legislación positiva de un país. Pueden clasificarse en dos categorías: constitucionales y ordinarios.”¹⁹ El estudio que se realizará en el presente capítulo únicamente abordará los principios que derivan de la Constitución, y con relación a ello cabe mencionar que, no es suficiente que la relación que se da entre el Estado y los contribuyentes se erija en lo que establezca la ley, pues en principio, dicha relación debe ser acorde con los preceptos constitucionales, evitando contradecirlos.

Es así que los principios en materia tributaria constituyen el eje del orden jurídico-fiscal, como ya lo vimos en el capítulo anterior, la Constitución es la ley fundamental o ley suprema de la Nación, por tanto, la legislación ordinaria no puede por ninguna circunstancia ir más allá de lo que ésta dispone, y mucho menos contrariarla, es por ello que las leyes secundarias quedan supeditadas al contenido de las bases fundamentales previstas en nuestra Carta Magna.

Ya hemos hecho referencia al contenido del artículo 34, fracción IV de la Constitución General, pero en éste apartado considero de suma importancia transcribir su contenido, toda vez que en dicho precepto radica fundamentalmente la integración del Derecho Fiscal, al establecer textualmente lo siguiente:

“Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:
(...)

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.”

¹⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 169

Del contenido del precepto transcrito con anterioridad pueden desprenderse los siguientes principios:

1. Principio de generalidad
2. Principio de obligatoriedad
3. Vinculación al gasto público
4. Principio de proporcionalidad
5. Principio de equidad
6. Principio de Legalidad

2.1.1 PRINCIPIO DE GENERALIDAD

Éste principio es “*consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria*”²⁰, su fundamento resulta ser el encabezado de la fracción IV del artículo de referencia, al establecer de manera general obligaciones de los mexicanos, lo cual quiere decir que toda persona que se encuentre en la hipótesis prevista por la norma, inmediatamente quedará obligada a contribuir para los gastos públicos del Estado.

Es así que éste principio resulta ser uno de los elementos principales del acto legislativo, ya que una ley es general cuando tiene aplicación a todos los individuos que se coloquen en el supuesto normativo, lo cual significa que todas las personas que tengan capacidad contributiva, deberán pagar algún impuesto. Las disposiciones de que se trate no pueden desaparecer después de aplicarse a un caso en concreto, pues deberá subsistir para todos aquéllos casos semejantes que se presenten.

La generalidad se refiere a que el supuesto jurídico contenido en la norma no se determina individualmente al sujeto a quien se le imputarán las

²⁰ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo. Op. Cit. p. 239

consecuencias jurídicas de la misma, por ello dichas consecuencias jurídicas serán imputables a cualquier persona que caiga en los supuestos normativos.

Lo anterior se encuentra estrechamente relacionado con la abstracción, que según el Diccionario Jurídico Mexicano del Instituto de Investigaciones Jurídicas, se refiere a la indeterminación objetiva, y que significa que la ley regule por igual a todos los casos que impliquen la realización de su supuesto normativo, sin que se puedan excluir individualmente ciertos casos.

2.1.2 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD

La contribución a los gastos públicos constituye una obligación de carácter público, y encuentra vinculación directa con la coactividad con la que cuenta el fisco, de hacer efectivos los tributos, ejerciendo las facultades que le han sido conferidas., no se trata entonces de un acto de benevolencia ni de gratitud hacia el Estado, pues el Estado sabe que para su funcionamiento requiere de recursos que, solo pueden ser obtenidos mediante la imposición obligatoria a una serie de sujetos, frente a los cuales queda en calidad de acreedor. Es así que constituye una verdadera obligación para la ciudadanía, que conlleva la finalidad de la satisfacción de los servicios públicos y el beneficio colectivo, y al mismo tiempo que se establece la obligación de contribuir al gasto, se dota al Estado de los instrumentos necesarios para hacer efectiva dicha obligación, es decir, hacer respetar su cabal cumplimiento.

Por su parte, el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación no hace más que reiterar el principio que nos ocupa, al establecer que las personas físicas y morales se encuentran obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas, e incluso se refiere de manera especial a la Federación, que igualmente se encontrará obligada a pagar contribuciones, sólo para el caso de que las leyes respectivas expresamente lo señalen, de igual manera se refiere a las entidades o agencias de los Estados extranjeros.

La obligación del pago del tributo emana de la ley y, tiene una justificación real, pues una comunidad política siempre requiere de la prestación de servicios colectivos, necesita gobernantes y una infraestructura destinada al bien común, todo ello requiere de capital económico y humano, lo que necesariamente implica recursos a cargo, también de la colectividad.

2.1.3 VINCULACIÓN AL GASTO PÚBLICO

Debo reiterar que la finalidad de las contribuciones es costear los servicios públicos que presta el Estado, por ende, trae aparejada una situación de beneficio para el particular, incluso como parte de la política del Estado, pueden implementarse campañas de difusión fiscal, que insisten en los beneficios del pago oportuno de las contribuciones.

“En la práctica no existen contribuciones cuyos recursos tiendan en su totalidad a satisfacer el gasto público o a satisfacer en su totalidad otros fines distintos. No hay pues una contribución químicamente pura que se califique con fines fiscales o extrafiscales. En la realidad esa distinción suele diluirse frecuentemente porque las contribuciones que se consideran con fines recaudatorios llevan implícitos siempre otros fines y simultáneamente, las contribuciones que se califican con fines de ordenamiento generalmente recaudan ingresos públicos que se destinan a la caja común de la Administración.”²¹

Mientras se cubra el gasto público que se materializa en el Presupuesto de Egresos, de la Federación, de las Entidades Federativas, del Distrito Federal y de los Municipios, los ingresos tributarios en teoría cumplen con el fin constitucional para el cual han sido instituidos.

²¹ ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel. Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano. Porrúa, México, 2004. p. 244 y 245

Éste principio a su vez considera una obligación para el Estado, que es el destinar las contribuciones únicamente a la satisfacción de los gastos públicos, concepto que doctrinaria y constitucionalmente tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo.

2.1.3.1 FEDERAL

De acuerdo a una definición de internet, el gasto público federal es el conjunto de erogaciones que por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivos o deuda pública, realizan el Poder Legislativo; el Poder Judicial; la Presidencia de la República; las Secretarías de Estado y los departamentos administrativos; la Procuraduría General de la República; organismos públicos autónomos; los organismos descentralizados; las empresas de control presupuestario directo e indirecto; y los fondos y fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal.

En síntesis, constituye el gasto público federal los gastos que realizan los órganos de los tres poderes de la esfera federal. Recordemos que la mayor parte del Presupuesto es destinada para cubrir el gasto público federal, en detrimento de los recursos destinados al sostenimiento de los gastos estatales y municipales. Este fenómeno quizá sea consecuencia del acentuado centralismo característico del Presidencialismo mexicano.

La Ley de Coordinación Fiscal pretende repartir un porcentaje de los ingresos federales entre las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios, pues una de las mayores demandas gubernamentales es lograr una mejor repartición de los recursos públicos, y la distribución se materializa mediante la celebración de los denominados Convenios de Coordinación Fiscal entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades que deseen adherirse, la participación será en la totalidad de los impuestos federales, así como en otros ingresos que específicamente señale la ley de la materia.

2.1.3.2 ESTATAL

Desde el punto de vista geográfico, una Entidad Federativa es una instancia de división territorial. Debemos tomar en consideración que todas las naciones poseen en común una extensión específica de tierras, en donde se encuentra enclavado el espacio geográfico de los estados, municipios, familias e individuos. Partiendo de la Ciencia Política, la Entidad Federativa es un espacio de gobierno, es decir, es componente del Estado Nacional, con facultades, atribuciones y competencias para ejercer el poder público dentro de su ámbito territorial. Como gobierno puede legislar, ejecutar y aplicar las leyes que le son propias, de acuerdo con el orden jurídico general y particular. Por tal motivo, le corresponde tener los medios propios y necesarios para lograr la cohesión social, coadyuvando a la integración nacional.

Desde la perspectiva histórica y sociológica, la Entidad Federativa es producto de un proceso de integración de valores particulares, unida por los lazos de tradición histórica, entre los que podemos destacar su cultura, lengua, religión, costumbres e integración económica, política y social.

Desde la perspectiva jurídica y para el caso de nuestro país, la Entidad Federativa es componente de un orden jurídico integral llamado "Federación", de conformidad con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la que se señala su ámbito de competencia, atribuciones y facultades; asimismo, se considera autónoma en cuanto a su régimen interior, debiendo adoptar la forma de Gobierno Republicano, Representativo, Popular y tener como base de su división territorial y de su organización política y administrativa la del municipio libre, de acuerdo a las bases que señalan los artículos 115 y 116 Constitucionales.

De acuerdo a la definición a que se hizo alusión en el apartado que antecede, debemos decir que el gasto público de las Entidades Federativas es el conjunto de erogaciones que por concepto de gasto corriente, inversión física,

inversión financiera, así como pagos de pasivos o deuda pública, realizan el Poder Legislativo; el Poder Judicial; las Gubernaturas; las Secretarías y los Departamentos Administrativos; las Procuradurías Generales de Justicia; organismos públicos autónomos; los organismos descentralizados; las empresas de participación estatal; y los fondos y fideicomisos en los que el fideicomitente sean los Gobiernos de las Entidades Federativas.

La descentralización del gasto público bien puede ayudar al mejor ejercicio del presupuesto, es decir, a eficientar el gasto público. No obstante, dar ese paso implica un enorme esfuerzo de negociación política, donde los tres poderes federales cedan parte de sus facultades a favor de las autoridades estatales, con la lógica consecuencia de la descentralización del gasto.

2.1.3.3 MUNICIPAL

Se puede definir al municipio como una comunidad política-jurídica, la cual cuenta con una población establecida en un determinado territorio, tiene personalidad jurídica propia, y su finalidad consiste en la realización de aquellos fines públicos que no corresponden a esferas de gobierno más elevadas.

Es así que, el Municipio es *“la institución jurídica, política y social, que tiene como finalidad organizar a una comunidad en la gestión autónoma de sus intereses de convivencia primaria y vecinal, que está regida por un consejo o ayuntamiento, y que es con frecuencia, la base de la división territorial y de la organización política y administrativa de un Estado.”*²²

En la realidad política mexicana el municipio constituye la célula, y su gobierno, sin importar el sistema que adopte para el cumplimiento de sus funciones, debe cumplir con dos principios fundamentales, a saber: El principio democrático, que consiste en la participación de la población en la designación de

²² QUINTANA ROLDÁN, Carlos. Derecho Municipal, 4ª edición. México 2000, p. 6

sus funcionarios municipales, y el principio de eficiencia, que se traduce en la adecuada y eficiente administración de los recursos materiales y humanos con que cuenta el gobierno municipal.

Las funciones administrativas son variadas, entre las que se destacan: La organización de su propia estructura administrativa; conducir y dirigir la adecuada prestación de los servicios públicos; concesionar los servicios públicos municipales en términos de ley; crear o suprimir órganos desconcentrados o descentralizados para municipales, con la autorización del Congreso Local.

Existe la posibilidad de que un nuevo federalismo fiscal contribuya al mejoramiento de la calidad de vida de la población, toda vez que las autoridades más próximas a la gente son las municipales, mientras que las del orden federal encuentran distantes, ello en razón de que los resultados inmediatos en el ejercicio del presupuesto se aprecian, en primer término, a partir de la actuación de los gobiernos municipales, en segundo lugar, las estatales y finalmente, las autoridades federales.

2.1.3.4 DISTRITO FEDERAL

El Distrito Federal es el sitio más importante de la República Mexicana, al ser la sede de los poderes federales. Su estructura político constitucional ha sufrido modificaciones a lo largo de los años. El Distrito Federal tiene una forma de gobierno sui géneris, ya que tiene amplias diferencias con las Entidades Federativas; aunque durante los últimos años se ha democratizado el procedimiento seguido para el nombramiento de los miembros de la Asamblea Legislativa, para la elección del Jefe de Gobierno y de los Delegados Políticos.

La opinión pública está consciente que el gobierno Federal y el gobierno de la capital de la república son encabezados por personas de distinta filiación política, con distinta ideología, e incluso hacen parecer que se trata de figuras

antagónicas, circunstancia que se cree impacta negativamente en la asignación de recursos para el gasto público del Distrito Federal.

El artículo 122 constitucional regula la organización del Distrito Federal, y únicamente referiré que las competencias entre los Poderes de la Unión y las autoridades locales son concurrentes, pues por citar algunos ejemplos, corresponde al Congreso de la Unión expedir el Estatuto de Gobierno y legislar en materia de deuda pública, por su parte, el Presidente de la República tiene facultades para enviar al Congreso la propuesta de los montos de endeudamiento necesarios para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal, para tal efecto, el Jefe de Gobierno enviará la propuesta correspondiente, lo cual muestra la complejidad de su organización.

2.1.4 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

De acuerdo al Diccionario de la Real Academia Española, el vocablo proporcionalidad proviene del latín "*proportio, proportionis*", que a su vez se descompone en el sustantivo "*portio*", proveniente de las palabras "*pars, partis*", que significan porción, parte, pedazo y de la preposición "*pro*", que significa delante de, a la vista.

En materia tributaria, puede afirmarse que la proporcionalidad constituye un principio a través del cual se distribuyen las cargas tributarias, tomando en consideración la capacidad de pago individual de los contribuyentes.

El Poder Judicial de la Federación ha establecido jurisprudencia de la que se advierte que la proporcionalidad en el pago de los impuestos, atiende a la capacidad económica del sujeto pasivo, lo que implica que sea en proporción a sus ingresos y utilidades, ello significa que mientras mayores sean los ingresos del contribuyente, el impuesto que se tendrá que pagar deberá incrementar también, y

entonces corresponderá al legislador fijar la proporción en que las contribuciones aumentarán.

Entonces, si todos los habitantes del Estado tienen la obligación de pagar impuestos, el pago de los mismos obedecerá a la proporción de los ingresos que obtenga el particular; la proporcionalidad aparece estrechamente relacionada con la capacidad económica de los contribuyentes, siendo así que en la progresividad se encuentra su realización, además que dicha proporcionalidad habrá de entenderse en función del gasto público que beneficie al sujeto pasivo.

Aunado a lo anterior, el principio que nos ocupa también se encuentra relacionado con la economía del país, a efecto de que la carga tributaria se distribuya entre las fuentes de riqueza efectivas, de una manera justa y adecuada.

2.1.5 PRINCIPIO DE EQUIDAD

El Diccionario de la Real Academia Española prevé que la palabra equidad, en su aspecto etimológico, proviene de la voz latina “*aequitas*”, que significa moderación, templanza, justicia natural, en oposición a la justicia legal.

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.*”²³

Dentro de los sistemas fiscales puede entenderse como la distribución equitativa de los recursos nacionales, para que éstos se apliquen a los fines del gasto público, e implica que no se debe dejar de aplicar la ley a quien se debe, y por ende, tampoco se debe destinar ilegalmente a quien no está obligado.

²³ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo. Op. Cit. p. 251

Puede considerarse que un tributo es equitativo cuando tiene el mismo impacto económico en todas las personas que se encuentran en la misma hipótesis, esto quiere decir que su esencia se encuentra albergada por el principio de igualdad, de ahí que se afirme que está prohibida la discriminación.

El principio de equidad exige que los sujetos pasivos de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis, guarden una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula. Pero también debe decirse que no toda desigualdad de trato supone una violación a éste principio, pues la misma se configura solamente si produce distinción entre situaciones tributarias que pudieran considerarse iguales, es decir, que a iguales supuestos de hechos deben corresponder iguales consecuencias jurídicas.

En aras de poder cumplir con este principio, el legislador tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o simplemente creadas para incomodar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.

Podemos concluir que el principio de equidad constituye uno de los valores superiores de nuestra Constitución, por lo que hace a la materia tributaria, y debe estar siempre presente en el criterio de los legisladores cuando crean las normas fiscales, con la finalidad de evitar que existan normas que produzcan un trato discriminatorio entre situaciones análogas.

2.2 ELEMENTOS ESENCIALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Los elementos esenciales de las contribuciones permiten al contribuyente conocer con certeza las situaciones jurídicas o de hecho en que se genera la

obligación tributaria, previamente a su nacimiento, es por ello que revisten vital importancia, pues dan certidumbre jurídica. Las disposiciones que establecen cargas a los particulares son las que se refieren al sujeto del impuesto, el objeto, la base, tasa o tarifa, pues así lo refiere expresamente el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, las cuales son de aplicación estricta, lo que quiere decir que su aplicación e interpretación no estará a debate, pues deberá atenderse al contenido textual de la disposición de que se trate.

Es así que podemos citar como elementos esenciales de las contribuciones, los siguientes:

1. El objeto del impuesto;
2. El sujeto (activo, pasivo y tercero);
3. Hecho Imponible
4. Hecho Generador
5. La base;
6. Tasa, tarifa o cuota tributaria;
7. Época de pago.
8. Obligaciones

Tomando en consideración la trascendencia que revisten los denominados elementos de las contribuciones, a continuación se realizará un análisis somero de cada uno de ellos.

2.2.1 OBJETO

Cuando se habla del objeto del tributo se hace referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición; es decir, la cosa o actividad sobre la cual recae el tributo. En ese orden de ideas, se puede definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición; así a manera de ejemplo, la renta o ingresos obtenidos, la circulación de la riqueza, el consumo de

bienes o servicios, el objeto del impuesto predial es la propiedad o posesión del suelo, por citar algunos ejemplos, es así que el objeto quedará precisado en la ley (principio de legalidad) a través del hecho imponible, e incluso debemos referir que el nombre de la Ley de que se trate, nos referirá el objeto del tributo, como es la Ley del Impuesto Sobre Tenencia o Uso de Vehículos,

Al respecto cabe señalar que, el legislador cuenta con libertad plena para adoptar el elemento del tributo, con la única restricción de que se cumplan los principios constitucionales de las contribuciones, a que se hizo alusión en el apartado anterior, lo cual significa que el legislador ejerce la potestad tributaria del Estado, al momento de determinar el objeto de los tributos, de tal suerte que pueden involucrar cualquier actividad de los gobernados que sea reflejo de capacidad contributiva.

2.2.2 SUJETOS

Toda relación jurídica atañe la presencia de dos o más sujetos, y la materia tributaria no es la excepción, pues atendiendo a su naturaleza, necesariamente debe existir un sujeto que tendrá las características de acreedor, y otro que estará en su calidad de deudor, esto es, quien debe pagar y quien debe recibir el pago, ambos formarán parte de la relación jurídico tributaria, y la calidad que tendrá uno y otro dependerá del contenido de las disposiciones aplicables.

2.2.2.1 SUJETO ACTIVO

El fundamento constitucional lo podemos encontrar en la fracción IV del artículo 31, y atendiendo al sistema federal mexicano, revisten el carácter de sujeto activo de la relación tributaria, la Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal y los Municipios, entre las cuales existe una diferencia sustancial en el ejercicio de su potestad tributaria, toda vez que los tres primeros gozan de ella plenamente, mediante las funciones legislativa y ejecutiva, mientras que al

Municipio únicamente le corresponde administrar su propia hacienda, que se compone por las contribuciones que le señalan las Legislaturas Locales.

Es así que para poder determinar cuándo estamos en presencia de un crédito fiscal, debemos atender a la circunstancia que el sujeto activo o acreedor del mismo sea el Estado, en cualquiera de sus tres esferas de gobierno, federal, estatal o municipal. El sujeto activo en toda relación jurídica tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación en los términos que dispongan las leyes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda legislación que reviste este carácter, regula la obtención de los recursos económicos que hacen falta para el sostenimiento de las actividades estatales, motivo por el cual la administración no puede renunciar a este derecho, lo que atentaría al mismo tiempo contra el principio de equidad en la aplicación de la ley. Si la autoridad sólo puede realizar aquellos actos que la constitución y la ley le permiten, al no estar autorizada para omitir el cobro de ciertas contribuciones, no puede renunciar a esta facultad-obligación, con el riesgo de quebrantar el orden constitucional y legal impuesto.

El sistema jurídico mexicano reconoce la existencia de varios sujetos activos, entre los que figuran: el Estado y los que tiene personalidad jurídica distinta a este como lo son los organismos fiscales autónomos (Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, a manera de ejemplo), ya que a pesar de contar con ciertas características que los particularizan, tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, ya sea por sí mismo o a través de las oficinas de hacienda.

Para la actuación del sujeto activo se requiere de un régimen competencial, pues ésta debe estar perfectamente delimitada, a efecto de que los gobernados

tengan la certeza de que la autoridad que actúa como acreedor, está actuando en aras de las atribuciones que expresamente le ha otorgado la ley, no obstante que no es esa la cuestión que analizaré en éste apartado, concluyo haciendo referencia a que la actuación del sujeto activo puede devenir en una problemática particular, al tratarse de un Estado Federal.

2.2.2.2 SUJETO PASIVO

El sujeto pasivo es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación, por encontrarse en la hipótesis prevista de la norma jurídica, y puede definirse como la persona física o moral que legalmente se encuentra obligada a sufragar las prestaciones previstas en la ley, en virtud de la situación en que se encuentra. Tal circunstancia deriva del contenido del artículo 1º del Código Fiscal de la Federación, al disponer que las personas físicas o morales están obligadas al pago de las contribuciones, esto claro está, por la actualización de cualquiera de las hipótesis previstas por la ley, generadoras de la obligación.

Para Adolfo Arrijo Vizcaino, es sujeto pasivo de la obligación tributaria *“la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador de un tributo o contribución, es decir, a la que se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa”*.²⁴

Al respecto es dable precisar que *“el sujeto pasivo principal es aquel que posee la capacidad contributiva que constituye el fundamento del hecho imponible, mientras que los demás sujetos sólo son tales porque la ley considera oportuno y conveniente ampliar la esfera de los sujetos obligados para mayor garantía del crédito fiscal”*²⁵

²⁴ **ARRIOJA VIZCAINO**, Adolfo. Op. Cit. p. 135.

²⁵ **DE LA GARZA**, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 493

Entonces, la persona física o moral que tiene el carácter de deudor directo del impuesto, por recaer en él la obligación del pago, es la que se denomina como sujeto pasivo por deuda propia; no obstante, en algunas ocasiones el sujeto pasivo no es el mismo que el que paga el impuesto, pues en el caso de los impuestos indirectos, como por ejemplo el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicio, en realidad es pagado por el consumidor, sin embargo, la persona que se encuentra obligada ante el fisco es el fabricante del producto.

2.2.2.3 TERCERO

Al tercero no puede recaerle la obligación principal de la obligación, pues únicamente puede tener obligaciones secundarias, de hacer, no hacer o de tolerar, y por citar algunas podemos referir el calcular el entero del impuesto, presentar avisos, cobrar o retener, lo anterior en virtud de que el tercero es un auxiliar de la autoridad, que por mandato de ley, debe verificar el cumplimiento de ciertas obligaciones.

Tal es el caso de la figura de la retención, pues el retenedor resulta ser un tercer obligado, al ser el intermediario entre la autoridad hacendaria y el sujeto pasivo directo, y puede definirse como aquéllos sujetos que no están obligados a pagar contribuciones, sin embargo, les asiste el deber de cumplir con otras obligaciones, principalmente la de descontar, de los pagos que haga a deudores directos, el monto de las contribuciones correspondientes, y a su vez, deberá enterar al fisco dichas cantidades, pues en caso de no haber efectuado la retención, le asistirá la obligación de pagar una cantidad equivalente, pues tanto él como el contribuyente comparten la misma responsabilidad; y como ejemplo podemos citar a los Notarios Públicos o a los patrones, respecto de los salarios que paguen a sus trabajadores.

Por otra parte, también encontramos sujetos pasivos con responsabilidad solidaria, que es aquella persona física o moral que estableció una relación

jurídica con el obligado directo del tributo, y que por ello adquiere la obligación de pagarlo en nombre del deudor principal; estos son los que se encuentran previstos en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, y pueden serlo los liquidadores y síndicos, respecto de las contribuciones que deba pagar la empresa en quiebra o liquidación; quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado; las personas que representen a un contribuyente que no reside en el país; los terceros que para garantizar el interés fiscal, constituyan depósito, prenda o hipoteca (también denominado sujeto pasivo obligado por garantía), o bien, aquéllas personas que manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria, por mencionar algunos, y cabe señalar que la responsabilidad solidaria incluirá también los accesorios de las contribuciones, con excepción de las multas.

Otros tipo de terceros que considero importantes son los denominados sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad objetiva, como pueden ser los compradores de algún bien, sea mueble o inmueble, por los adeudos que éstos tengan; también los sujetos pasivos, en parte por deuda propia, y en parte por deuda ajena, como es el caso de los socios de una empresa o asociación.

Como se ve, la figura del tercero en la relación tributaria es muy amplia, es la ley la que da ese carácter a diversas personas, cuando se ubican en el supuesto que refiere la norma, y en la realidad fungen un papel muy importante, pues al ser auxiliares de la autoridad, les corresponde cumplir con las obligaciones que la ley impone, pues de lo contrario, tendrán consecuencias inminentes, como puede ser que la autoridad lleve a cabo facultades de fiscalización respecto a su actuación como tercero.

2.2.3 HECHO IMPONIBLE

Para entender con certeza a que se refiere éste concepto, debemos partir de la premisa de que *“en todo sistema jurídico, las normas legales tienen una*

*estructura compuesta por tres elementos: una hipótesis o un presupuesto, un mandato y una sanción.*²⁶

Podemos citar el contenido del artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para ejemplificar la hipótesis o el presupuesto a que nos referimos, pues al disponer que están obligadas al pago del impuesto las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes, o bien, importen bienes y servicios; está describiendo la conducta que tendrá como consecuencia el pago del tributo.

Ahora bien, el mandato lo encontramos en el mismo artículo 1º, 2º y 2º A, pues se establece que el impuesto se calculará aplicando a los valores, la tasa del 15%; será del 10%, cuando los actos o actividades se realicen por residentes en la región fronteriza; o bien del 0% cuando se trate de la enajenación de animales o vegetales que no estén industrializados, los servicios prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que se destinen a actividades agropecuarias.

Por último, los artículos 70 y 145 del Código Fiscal de la Federación hacen referencia a la sanción para el caso de incumplimiento, al señalar que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubiesen sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

Una vez identificado lo anterior, podemos señalar que el hecho imponible es el presupuesto, la descripción hipotética, o bien la situación jurídica o de hecho prevista en la norma, que vincula a la persona con el nacimiento de la obligación tributaria, está previsto en la ley, pues el creador del hecho imponible es el propio legislador.

²⁶ *Ibíd.* p.409

Constituye la descripción típica tributaria prevista en los ordenamientos, se trata de un hecho de naturaleza económica, porque se caracteriza por el principio de capacidad contributiva, que se refiere a la existencia de una riqueza que puede dar la posibilidad de contribuir a los gastos públicos.

Con relación a lo anterior, resulta importante citar que *“todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de la magnitud de esa riqueza. Característica del impuesto es, pues, la estrecha relación existente entre el hecho imponible y la unidad de medida a la cual se aplica la tasa de la obligación.”*²⁷

El hecho imponible se compone de diversos aspectos: **1)** el aspecto legal, que quiere decir que la hipótesis esté expresamente establecida en una ley; **2)** el aspecto subjetivo o personal, es decir, el sujeto que debe consumarlo; **3)** el aspecto objetivo, que constituye el hecho, acto o negocio que hará inferencia a la capacidad contributiva que será gravada; **4)** aspecto material, que se refiere específicamente a la manifestación de la capacidad contributiva, es decir, la existencia de riqueza, **5)** un aspecto espacial, que tiene que ver con el lugar donde se efectúa el hecho imponible, **6)** el aspecto cuantitativo, que muestra el valor, el importe, el volumen o medida con que se realiza, y otro aspecto temporal, referente al momento en que se realiza; **7)** el aspecto temporal, que será el momento en que debe entenderse realizado.

Es así que el hecho imponible da certeza jurídica a los contribuyentes, pues al describirse la situación o la conducta que se considerará gravada, el particular tendrá conocimiento del momento en que se encontrará obligado ante el fisco, pues si faltara alguno de los elementos que integran el hecho imponible, el efecto jurídico no se produciría; es algo similar a la descripción del delito en materia

²⁷ **JARACH**, Dino. El Hecho Imponible. Edición de la revista de jurisprudencia argentina, S.A. Buenos Aires, 1943. p. 73

penal, además que, entre el objeto del tributo y el hecho imponible existe una relación intrínseca, pues la ley no solo debe señalar cual es el objeto del tributo, sino también el acto o hecho que se encuentra relacionado con dicho objeto, que tendrá como consecuencia la existencia de la obligación fiscal.

2.2.4 HECHO GENERADOR

Comenzaré por precisar que el nacimiento de la obligación tributaria en general se encuentra supeditada a la verificación de un hecho jurídico, ello quiere decir que al momento en que se materialice o se ejecute el supuesto previsto en la norma, nacerá la obligación tributaria; es decir, se tendrá la obligación de pagar el impuesto, porque se verifica el presupuesto de hecho que la ley ha previsto.

Así podemos afirmar que, el hecho generador constituye un hecho jurídico que produce una serie de consecuencias jurídicas, pues es la conducta humana que encuentra perfecta adecuación con la descripción normativa, y se identifica perfectamente en el tiempo y en el espacio. Se refiere al *“hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria, genera el tributo.”*²⁸

El hecho generador determina el momento en que nace la obligación tributaria principal, las exenciones o el sujeto pasivo directo, y por citar un ejemplo, podemos referir que el Impuesto Sobre la Renta se genera por los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en créditos o de cualquier otro tipo, por tanto, la obligación tributaria nacerá en el momento en que se obtengan esos ingresos.

El presupuesto establecido en la norma fiscal necesita realizarse de manera concreta, es decir, materializarse en forma exactamente coincidente con la hipótesis, para que nazca la obligación concreta de pagar el tributo a un determinado ente público.

²⁸ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. p. 412

Al referirnos al hecho generador y hecho imponible debemos ubicar que se trata de conceptos totalmente distintos, pues mientras el primero de ellos se refiere a la descripción de la conducta, el otro hace alusión al momento en que efectivamente se concreta dicha conducta, por una parte la ley establece que la persona que sea propietario de un automóvil deberá pagar determinada contribución, ello se refiere a la mera descripción de la conducta, por ende, quien no sea dueño de un automóvil no tendrá ninguna obligación al respecto, sin embargo, en el momento en que se adquiera un automóvil, nacerá la obligación de realizar el pago.

2.2.5 BASE

La base del impuesto es *“la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, número de litros producidos, etc.”*²⁹

La base imponible *“es un elemento esencial del tributo que juega un papel muy importante, actuando en coordinación con el hecho imponible. De su existencia, conjuntamente con el tipo de gravamen, depende la cuantificación de los tributos de cuota variable y también, como estudiaremos, la materialización del principio de capacidad contributiva.”*³⁰

El hecho imponible hace referencia a una capacidad económica indeterminada y universal, es decir, de una forma generalizada, mientras que la base tiene que ver con la individualización de la contribución a pagar.

La doctrina ha clasificado la base, de la siguiente forma:

²⁹ FLORES ZAVALA, Ernesto, Op. Cit. p. 129.

³⁰ MARAT PAREDES, Montiel, RODRÍGUEZ LOBATO Raúl. “El principio de reserva de ley en materia tributaria” Porrúa. México, 2001. p. 224.

1. Base bruta. Es la que no admite deducciones.
2. Base neta. Si permite deducciones.
3. Base fija. Es la que no varía, es igual para todos.
4. Base variable. Normalmente se contempla en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal suerte que conforme aumenta la base, incrementa la tasa.
5. Base presuntiva. Es aquella permitida por la ley en ocasiones especiales, en que la autoridad puede determinar presuntamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos.

Es así que podemos definir a la base como aquél parámetro constituido generalmente por una suma de dinero, aunque también puede ser el peso, el volumen, magnitud, precio, superficie, altura, profundidad, es decir, cualquier atributo de tamaño o magnitud. Es entonces, la porción calculada o establecida por ciertos procedimientos, a efecto de conocer cuantitativamente el monto exacto del gravamen que se debe pagar, evidentemente dichos procedimientos deben estar contenidos en una ley; constituye la cuantía de la deuda del tributo, que puede depender de una valoración económica o no.

2.2.6 CUOTA, TASA Y TARIFA

La cuota tributaria es la cantidad de dinero que corresponde pagar, como consecuencia de la aplicación de un tributo; ésta puede ser íntegra, que se refiere a la cantidad que resulta antes de aplicar las deducciones correspondientes, o bien líquida, es decir, después de restar las deducciones a que haya lugar. Es así que la cuota tiene que ver con unidades de medida, por ejemplo litros, volúmenes, etcétera.

Por su parte, la tarifa tributaria se refiere a la tabla de precios, derechos o impuestos que se tienen que pagar por la compra de una cosa o la realización de un trabajo, es decir, la lista de unidades correspondientes. Por ejemplo, en materia

aduanera, existe una extensa tabla donde se encuentran clasificados los productos, con el respectivo impuesto que deben pagar.

Pueden existir las denominadas tarifas fijas, que son aquéllas que se manifiestan en la ley de manera exacta y puntual, como por ejemplo 300 pesos; o también las llamadas tarifas de derrama, que se presentan *“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.”*³¹ Tal es el caso de las contribuciones especiales, como puede ser el ámbito de algunas obras o servicios públicos, en los que paga más el que más se beneficia por la obra o servicio en cuestión.

Las tarifas proporcionales, son las que permanecen constantes, a pesar de que la base varía, de tal suerte que la obligación aumenta en la misma proporción en que incrementa la base imponible, y por lo que hace a las tarifas progresivas, son las que aumentan al incrementar la base imponible, de tal suerte que el aumento sucesivo e igual de la base, corresponde al incremento equilibrado en la cuantía de la obligación tributaria.

Las tarifas son *“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”*³².

Mientras tanto, el concepto de tasa tiene que ver con un porcentaje preestablecido, esto es, se establece un tanto por ciento fijo, como en el caso del Impuesto al Valor Agregado, que hace referencia a la tasa del 0%, 10% o 15%.

³¹ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. “Principios de Derecho Tributario” 5ª edición, Limusa. México, 2006, pp. 95 y 96

³² FLORES ZAVALA, Ernesto. Op. Cit. p. 129

Sin embargo, el concepto de tasa también se puede relacionar con el de derechos, pues se trata de *“contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado.”*³³

Lo anterior significa que las tasas son contribuciones recaudadas a distintos individuos, a cambio de una contraprestación especial, que consiste en un servicio que el Estado les hace, ya sea administrativo o judicial; ese servicio debe ser divisible, como puede ser el uso de bienes, como por ejemplo el consumo de agua, la realización de gestiones o trámites. El monto de la tasa es proporcionado al costo de servicio, es por ello que cuanto mayor sea el interés general, menos será la cuantía, y viceversa.

2.2.7 OBLIGACIONES

El concepto jurídico de obligación hace referencia al vínculo que existe entre dos o más personas, pues éstas se encuentran comprometidas entre sí, ya sea a dar, hacer o no hacer algo; tal compromiso o relación surge por el mandato expreso de la ley (como en el caso de las obligaciones fiscales), o por la voluntad explícita de los contratantes (la celebración de un contrato).

La obligación consiste en *“la relación jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial que el acreedor puede exigir al deudor.”*³⁴

La fuente exclusiva de la obligación tributaria es la ley, sin embargo, por sí sola resulta insuficiente, pues requiere necesariamente de la existencia del hecho generador, que como ya fue analizado con anterioridad, se refiere a que en la

³³ **RODRÍGUEZ LIBATO**, Raúl. “Derecho Fiscal” 2ª edición. Oxford. México, 1998. p. 75

³⁴ Borja Soriano, Manuel. Teoría General de las Obligaciones. 11ª Edición, Porrúa, México; 1991. Pag. 71.

realidad se actualice el supuesto, por medio de un hecho o una conducta en específico.

En efecto, *“todas las obligaciones tributarias tienen en común la naturaleza de obligaciones legales, por las cuales es debida una prestación pecuniaria, en cuanto se verifique el presupuesto de de hecho establecido en la ley.”*³⁵

Cada vez que se materializa el supuesto normativo nace la relación tributaria, pues se origina un derecho de pago a favor de un sujeto, y una deuda u obligación a favor de otro, sin embargo, no siempre la obligación es de carácter patrimonial, ya que puede implicar la realización de diversas conductas, como se verá con posterioridad. El nacimiento de la obligación tributaria también responsabilizará al tercero que interviene en la creación del hecho imponible, según sea el caso.

Es así que el nacimiento de la obligación fiscal se genera por la vigencia de una ley, la cual deberá contener la descripción de la hipótesis o el presupuesto que generará la existencia de una obligación tributaria, llamada hecho imponible y además, deberá darse la adecuación del supuesto a la realidad específica, es decir, un hecho generador que se ajuste exactamente a la descripción de la conducta prevista por la ley.

2.2.7.1 Hacer

El objeto de la obligación es lo que puede exigir el acreedor al deudor, cuando se trata de un hecho positivo, como la ejecución de un trabajo o de un acto en general o la entrega de dinero, se le denomina obligación de hacer, que por su propia y especial naturaleza puede revestir diversas modalidades.

³⁵ **JARACH**, Dino. Op. Cit. p. 69

En el caso de la obligación tributaria, es viable identificar éste tipo de obligaciones, pues el obligado debe cumplir con variados actos de ejecución, entre los que debemos citar:

- Obtener su registro ante las autoridades hacendarias.
- Presentar avisos como cambio de domicilio, suspensión de actividades, cambio de situación fiscal, entre otros.
- Presentar las declaraciones parciales que corresponden al contribuyente.
- Presentar la declaración anual del ejercicio fiscal correspondiente.
- Llevar la contabilidad de acuerdo a la normatividad aplicable a la situación jurídica en que se encuentre el contribuyente.
- Conservar la contabilidad, en los términos que establezcan las normas aplicables.
- Para algunos sujetos, dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado.

En la materia tributaria, las obligaciones de hacer constituyen las denominadas obligaciones formales.

2.2.7.2 No hacer

Éste tipo de obligación tiene que ver con la abstención del sujeto pasivo de realizar conductas no permitidas en la ley, pues no es inadvertido que toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en

caso de incumplimiento, siendo así que las omisiones también constituyen una fuente de las obligaciones, y la materia fiscal no es la excepción.

Constituye una prohibición a realizar conductas ilícitas, y principalmente se relaciona con la prevención de evasiones fiscales, pues el no hacer algo que esta ordenado por la ley, puede llevar al contribuyente a realizar conductas ilícitas, como puede ser el no expedir comprobantes fiscales,

2.2.7.3 Dar

La palabra dar deriva del latín *dare* que significa hacer entrega de una cosa o bien que se debe. En este caso, la conducta del obligado debe ser en el sentido de entregar algo, una cosa, algún bien. La obligación de dar, por su naturaleza es sumamente amplia, porque los bienes existentes en el mercado son múltiples. En ese orden de ideas, el obligado a dar, lo puede ser respecto de un auto, un inmueble, un título de crédito, una joya, una pieza de arte, etc.

La obligación de dar consiste en la entrega de un bien determinado, individualizado e identificado. Es aquella obligación que tiene por objeto la entrega de un bien que se encuentra totalmente individualizado e identificado desde la formación o nacimiento de la obligación. En estos casos, a partir de que surge la obligación se conoce la identidad del objeto que se debe entregar, mientras que el acreedor conoce el bien que exigirá se le entregue.

La obligación de dar tiene varios fines:

- a.** La de entregar (transferir - transmitir - dar) el bien en propiedad.
- b.** La de entregar el bien en uso o posesión.
- c.** La de entregar el bien para su custodia.
- d.** La de restituir o devolver el bien.

Desde el punto de vista comercial, pero sobre todo, desde la perspectiva fiscal, la principal obligación de dar es el pago de los impuestos mediante la

entrega de numerario, dinero, en los tiempos y bajo las formas establecidas en las leyes tributarias; constituye la denominada obligación sustantiva de la relación tributaria, y solamente se satisface en efectivo, y excepcionalmente, en especie. Ello no significa que no excluyan otras obligaciones de dar que recaen en bienes en especie, sobre todo, cuando ante la falta del pago de los impuestos correspondientes, y una vez determinado el importe del tributo omitido, se haga efectivo su cobro mediante el procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, principalmente ésta obligación tiene que ver con la parte del patrimonio o ingreso del contribuyente.

2.2.7.4 Permitir o Tolerar

Al analizar éste tipo de obligación estimo importante en primer término señalar que, la diferencia entre una obligación de derecho público, como lo es la obligación tributaria, y una de derecho privado radica en que el Estado cuenta con plenas facultades que la propia ley le otorga, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los particulares.

Por ello, el tolerar o permitir implica *“no interferir en 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”*³⁶

La principal obligación permisiva en materia fiscal y administrativa es la que tiene que ver con la visita domiciliaria; ella consiste en el conjunto de actos realizados por las autoridades administrativas-fiscales para verificar que los sujetos obligados cumplan con las disposiciones de la materia; en materia aduanera, podemos citar la obligación de tolerar que las autoridades aseguren mercancías, por existir alguna irregularidad detectada, por referir algunos ejemplos.

³⁶ DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. Op. Cit. p. 89.

CAPÍTULO TERCERO. RELACIÓN JURÍDICO - TRIBUTARIA

3.1 CONCEPTO

Para Arnulfo Sánchez Miranda, la relación tributaria “es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro sujeto llamado pasivo (contribuyente), cuya única fuente es la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales, además de entregar al Estado (según el caso) cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que debe destinarse a la satisfacción del gasto público y se extingue al cesar las actividades reguladas por la Ley Tributaria.”³⁷

Del concepto antes citado, se desprenden una serie de elementos de vital importancia para la relación tributaria, mismos que son:

- Sujeto activo (Estado).
- Sujeto pasivo (Contribuyente, obligado a contribuir al gasto público).
- Ley Tributaria (principio de legalidad).
- El pago de las contribuciones, (generalmente en dinero).
- Satisfacción del gasto público (aspecto teleológico).

Como ya ha sido analizado, la potestad tributaria se ejecuta por el Congreso de la Unión, al crear las leyes en ésta materia, mismo que finaliza con la publicación de la ley respectiva en el Diario Oficial de la Federación, ahora bien, las leyes en un sentido estricto, contienen los presupuestos o hipótesis que tendrán como consecuencia la obligación del pago del tributo; el supuesto previsto por la ley se materializa con la conducta que cada individuo, sea persona física o persona moral, lleva a cabo en el mundo fenoménico, es en este momento, es

³⁷ SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo “ Aplicación practica del Código Fiscal”, Línea Universitaria; México 2002, p. 72

decir, cuando se presenta el hecho generador, en ese instante se origina o tiene nacimiento la relación jurídico tributaria.

El sujeto activo y el sujeto pasivo son las partes de la relación jurídico tributaria, pues uno y otro se deben una serie de obligaciones y derechos entre sí, y es ahí donde radica la diferencia entre la relación y la obligación tributaria, pues mientras la obligación tributaria únicamente está a cargo del sujeto pasivo, la relación tributaria impone obligaciones a ambas partes.

Con base en las ideas expuestas, al coincidir la situación jurídica particular de un individuo con la hipótesis general y abstracta contenida en una ley de carácter impositivo, surgen de inmediato entre él y el Estado relaciones de índole tributaria. Dicho de otra manera, la conducta típica del sujeto pasivo es la que da origen a una relación de esta naturaleza, de lo contrario, la mera prescripción normativa no hace surgir, por si misma, una situación de derecho; solo la conducta del sujeto que se adecue a la normatividad de la materia hace que se concreten los presupuestos jurídicos; es decir, al subsumirse la actividad de un gobernado en la previsión general y abstracta detallada en un ordenamiento de carácter fiscal, nace una relación jurídica tributaria que lo liga con el Estado.

3.2 NACIMIENTO DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Para el nacimiento de la relación jurídico-tributaria es irrelevante la manifestación de la voluntad del individuo, porque es la ley, incluso la misma Constitución establece las situaciones fácticas imponibles a los gobernados para el surgimiento de la relación. Dicho en otras palabras, no es que el gobernado quiera o deseé el nacimiento de dicha relación como cuando celebra un contrato; por el contrario, el Estado le impone el cumplimiento de un cúmulo de obligaciones con repercusiones en el ámbito fiscal federal, estatal y municipal.

El artículo sexto del Código Fiscal de la Federación, sobre el particular dispone:

"Artículo 6.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran".

El nacimiento de la obligación tributaria permite determinar en qué momento será exigible la contraprestación, además, también nos da la posibilidad de conocer con exactitud qué disposición resulta aplicable a la situación en concreto y el momento en que las facultades de la autoridad podrán extinguirse.

Es importante tener presente que *"el momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos."*³⁸ Lo anterior reviste vital importancia, pues por citar algunos ejemplos podemos decir que, el momento de causación de los impuestos aduaneros es la fecha entrada de la mercancía a territorio nacional; los impuestos al consumo tienen que ver con el tiempo en que se adquieren o se consumen mercancías gravadas.

3.3 CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El objetivo de este apartado es conocer los principales derechos y obligaciones que se derivan del nacimiento de la relación tributaria, es decir, tanto los que le corresponden al sujeto activo, como aquéllos que atañen al sujeto pasivo.

Debemos partir de que el Código Fiscal de la Federación constituye el pedestal de la legislación tributaria, se trata de una ley de carácter federal, creada por el Congreso de la Unión, cuyo objeto o finalidad es regular la relación jurídico tributaria.

³⁸ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Op. Cit. p. 271.

3.3.1 OBLIGACIONES DEL SUJETO PASIVO

Éstas se encuentran contenidas en el Título II del Código Fiscal de la Federación, que precisamente se denomina –De los Derechos y Obligaciones de los Contribuyentes-.

El análisis que se realizará de cada obligación será muy breve, pues la finalidad de éste estudio no es entrar a fondo de cada una de las obligaciones que tiene a cargo el sujeto pasivo, sino tener una visión más en concreto de las hipótesis que se pueden presentar en la relación jurídico tributaria, y ver cómo la figura de la consulta fiscal, que es el tema en específico, puede ser de gran utilidad para los contribuyentes, al resaltar la abundancia de circunstancias que se pueden presentar en la realidad.

3.3.1.1 INSCRIPCIÓN ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

La inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes es la primera obligación fiscal que adquieren las personas físicas o morales, y tiene como finalidad identificar a los contribuyentes en sus pagos y declaraciones de impuestos, por ello es importante que se los datos que se proporcionen sean correctos, tales como el nombre de la persona física o moral, su domicilio, fecha de nacimiento o de constitución, entre otros.

Hoy en día el Servicio de Administración Tributaria ofrece la posibilidad de realizar el trámite para la obtención del Registro Federal de Contribuyentes por Internet, éste se conforma de las cuatro primeras letras del apellido y nombre de la persona, fecha de nacimiento, y los tres últimos dígitos son designados por la autoridad, ello para evitar que puedan existir dos o más registros idénticos.

La obligación deriva del Código Fiscal de la Federación, específicamente del artículo 27, al establecer que aquéllas personas, físicas o morales, que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria.

3.3.1.2 TRAMITAR LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

En términos generales, la firma es el lazo que une al firmante con un documento, permite establecer la identidad personal del suscriptor respecto de los datos firmados y comprobar la integridad del documento de que se trate, anteriormente, la presentación de documentos del contribuyente ante el sujeto activo se realizaba personalmente en las oficinas del Servicio de Administración Tributaria, sin embargo, hoy en día todos los documentos que se deban presentar ante la autoridad hacendaria, siempre y cuando sean las disposiciones fiscales las que obliguen a su presentación, deberá realizarse por medios electrónicos, por tanto, tienen que tener la firma electrónica avanzada, que será la que permitirá vincular el contenido del documento con su autor o suscriptor.

Diversos preceptos del Código Tributario obligan a presentar documentos con firma electrónica avanzada, por ejemplo, el artículo 18 establece que toda promoción que se dirija a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada; el artículo 31 es más específico, al disponer que las solicitudes en materia de Registro Federal de Contribuyentes, declaraciones, avisos o informes se presenten en documentos digitales con firma electrónica avanzada, de ahí deviene la obligación de tramitarla, sin embargo, puede decirse que ésta obligación es consecuencia de las principales obligaciones, simplemente se trata de cumplir con la forma establecida por la ley, para efecto de materializar las obligaciones fiscales formales.

3.3.1.3 EXPEDIR LOS COMPROBANTES FISCALES

Toda persona física o moral, debe solicitar un comprobante al adquirir un bien, recibir un servicio o usar o gozar temporalmente bienes inmuebles, y a su vez, expedirlo cuando realice cualquiera de las actividades señaladas, y la finalidad de ello es comprobar la operación de que se trate.

Dichos comprobantes que se expidan deberán satisfacer todos los requisitos que señale la legislación aplicable, esto es, tanto el Código Fiscal de la Federación como su Reglamento, algunos de ellos son el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal, RFC de quien lo expida, número de folio, lugar y fecha de expedición, RFC de la persona a favor de quien se expide, cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio, valor unitario en número y letra, monto de los impuestos que deban trasladarse, fecha de impresión y datos del impresor autorizado, entre otros.

El comprobante tiene diversas funciones, una de ellas es que permitir las denominadas deducciones a que se refiere la ley, y sólo pueden ser utilizados en un plazo de dos años, a partir de su fecha de impresión, éstos tienen que elaborarse con un impresor autorizado.

3.3.1.4 PRESENTAR AVISOS Y DECLARACIONES

El contribuyente tiene la obligación de presentar avisos ante las autoridades hacendarias, a través de los medios o formatos electrónicos, y con la información que para cada caso señale el Servicio de Administración Tributaria. Estos avisos pueden ser los que estén relacionados con su identidad, su domicilio, cambios sobre su situación fiscal, por citar algunos ejemplos.

Por lo que hace a las declaraciones, ésta obligación se adquiere cuando una persona física o moral se inscribe en el Registro Federal de Contribuyentes, y dependen del régimen fiscal en que se tribute.

Existen diferentes tipos de declaraciones, provisionales, que son aquéllos pagos que se realizan a cuenta del pago anual de las contribuciones, puede decirse que son un adelanto, en el momento en que se tenga que realizar el pago anual del impuesto de que se trate, se deberán restar la suma de los pagos provisionales que se hayan realizado a lo largo del ejercicio, y la diferencia corresponderá a la cantidad que se tenga que pagar. Las declaraciones anuales, que se realizan por el ejercicio completo, las personas físicas tienen que presentarlas en abril, mientras que las personas morales deben presentarla entre los meses de enero a marzo de cada año.

También existen las llamadas declaraciones informativas, y revisten importancia pues se encuentran relacionadas con el cumplimiento de obligaciones fiscales durante el ejercicio, un ejemplo de éstas pueden ser aquéllas que se presentan sobre el monto de los premios pagados, o bien las que tienen que ver con los sueldos, salarios y conceptos asimilados.

Por último, las denominadas declaraciones complementarias o de corrección fiscal, son las que se presentan para corregir errores relativos a la declaración normal, sirven para sustituir datos presentados en ésta última, y por lo general tienen que ver con diferencias a cargo o a favor del contribuyente.

3.3.1.5 AUTODETERMINACIÓN Y PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones pueden determinarse de tres formas, por el propio contribuyente, que es la denominada autodeterminación; por la autoridad, cuando ejerce sus facultades de fiscalización; o por ambos, es decir, mediante un acuerdo de voluntades.

La determinación de la obligación tributaria puede ser concebida como *“el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación.”*³⁹ Es una operación matemática cuyo objetivo es fijar el importe exacto a pagar, mediante la aplicación de la cuota, tasa o tarifa correspondiente.

El artículo 6º del Código Fiscal de la Federación contempla el método de la autodeterminación, pues por regla general, corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, ello parte de un principio de buena fe, al permitirle calcular y declarar de manera voluntaria la cantidad a pagar.

Es así que la autodeterminación de las contribuciones es el antecedente inmediato del cumplimiento de la obligación sustantiva, consistente en pagar las contribuciones, pues en un primer momento el contribuyente está obligado a realizar el cálculo correspondiente, y una vez que se obtiene la cantidad a pagar, ésta debe enterarse al fisco, es así que queda perfectamente delimitada la diferencia entre una y otra.

3.3.1.6 LLEVAR CONTABILIDAD Y CONSERVARLA

Existe obligación expresa de la ley de llevar contabilidad para aquellas personas físicas que perciban ingresos por actividades profesionales, empresariales, que se encuentren en el régimen intermedio, o que arrienden bienes inmuebles.

Existe la denominada contabilidad simplificada, que se realiza en un solo libro debidamente foliado de ingresos, egresos registro de inversiones y

³⁹ **GIULIANNI FONROUGE**, Carlos M. Derecho financiero. Vol 1, 8ª edición, Lexis Nexos. Argentina; 2003. p. 537.

deducciones, y la información especificada deberá estar relacionada con los comprobantes correspondientes, a efecto de una perfecta identificación.

Las personas que no estén obligadas a llevar contabilidad, deberán conservar en su domicilio a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por su parte, las personas que de conformidad con las disposiciones fiscales, estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar los sistemas y registros contables que mejor convenga a las características especiales de la actividad, pero siempre se deberá identificar cada operación, acto o actividad, las inversiones realizadas, relacionar cada operación, formular estados de posición financiera y relacionarlos con la cuenta de cada operación, identificar las contribuciones que se deben cancelar o devolver, como por ejemplo aquéllas que sean objeto del Impuesto al Valor Agregado, debe registrarse también la destrucción o donación de mercancías o bienes, por citar algunos ejemplos.

Tanto la documentación correspondiente como la contabilidad, se debe conservar durante un plazo de cinco años, el cual se contará generalmente a partir de la fecha en que ésta se presentó, sin embargo, cuando se trate de actos que se prolongan en el tiempo, el plazo se contará a partir del día en que se presente la declaración del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

3.3.1.7 DICTAMINAR ESTADOS FINANCIEROS

Los estados financieros son informes cuantitativos sobre la situación financiera de una persona, tienen que ver con los cambios económicos y financieros que se presenten, y sirven también para tomar decisiones eficientes y oportunas.

De conformidad con el artículo 32 A del Código Fiscal de la Federación, se encuentran obligadas a dictaminar los estados financieros las personas físicas con actividades empresariales que hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$30,470,980.00, los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, las sociedades controladoras o controladas, aquellas personas autorizadas para recibir donativos deducibles en términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de Entidades Paraestatales, por citar algunos ejemplos.

Éstos estados financieros deben ser elaborados por un contador debidamente autorizado por la autoridad hacendaria, quien tendrá la facultad para revisarlos, sin embargo, los hechos afirmados en los mismos gozan de presunción de ser ciertos, salvo prueba en contrario.

Éstas son algunas de las obligaciones principales del sujeto pasivo, y forman parte de la relación jurídica tributaria, únicamente me avoqué a dar una definición o explicación muy genérica de cada una de ellas, sin embargo, solamente en la práctica es cuando podemos darnos cuenta de la complejidad que revisten en la realidad.

3.3.2 OBLIGACIONES DEL SUJETO ACTIVO

Para que el contribuyente pueda estar en posibilidad de cumplir cabalmente con todas las obligaciones que le impone la ley, el sujeto activo de la relación tributaria, es decir, la autoridad hacendaria, se encuentra obligada a realizar determinadas conductas, ya que el particular por sí sólo no puede llevarlas a cabo, pues para ello el fisco le debe de facilitar los medios necesarios para su realización, además que el Estado es el primer interesado en que las obligaciones fiscales se cumplan de la manera más eficiente.

Es por ello que cada obligación del sujeto pasivo se encuentra directamente vinculada con una obligación que a su vez le recae a la autoridad, como se verá en éste apartado.

3.3.2.1 EXPEDICIÓN DE LA CÉDULA

Esta obligación tiene a su vez estrecha relación con la primera obligación del sujeto pasivo, que consiste en la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, ya que éste registro se le dará a conocer al contribuyente por medio del documento denominado cédula de Registro Federal de Contribuyentes.

Es así que se puede definir como el documento que expiden las autoridades hacendarias, que permite identificar a una persona específica en su calidad de contribuyente.

3.3.2.2 EXPEDIR LA FIRMA ELECTRÓNICA AVANZADA

Si el Código Fiscal de la Federación impuso la obligación al contribuyente de obtener una firma electrónica avanzada, para la realización de sus trámites fiscales, al mismo tiempo impone la obligación a las autoridades para facilitar los medios para su obtención, pues de lo contrario, sería ilógico que la autoridad exigiera la realización de un acto, si no proporcionara los medios necesarios para su realización, como lo señalé con anterioridad.

3.3.2.3 AUTORIZACIÓN DE ESTABLECIMIENTOS PARA IMPRIMIR COMPROBANTES FISCALES

Con relación a la obligación de los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o bien por los servicios que presten, la autoridad está obligada a autorizar los establecimientos en los que los particulares podrán imprimir sus comprobantes fiscales, para ello, dichos

Establecimientos deberán cumplir con los requisitos que establezca el Servicio de Administración Tributaria.

3.3.2.4 AUTORIZACIÓN DE LOS FORMATOS

El Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, debe emitir los formatos fiscales, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, a efecto de que los contribuyentes puedan presentarlos cuando sea necesario, a manera de ejemplo podemos citar el formato de solicitud de inscripción y avisos al Registro Federal de Contribuyentes, declaración provisional o definitiva de impuestos federales, avisos de liquidación, fusión, escisión y cancelación al Registro Federal de Contribuyentes, pago de derechos por la calidad migratoria, solicitud de devolución, formulario múltiple de pago, solicitud de certificado de firma electrónica avanzada, entre otros.

Éstos facilitan la clasificación de la información proporcionada por los contribuyentes, de tal suerte que su manejo es mucho más fácil, además que para los contribuyentes es más fácil llenar formatos que promover escritos, todos distintos, y con diferencias sustanciales entre cada uno de los presentados por los obligados, e incluso la autoridad puede manejar la información con mayor agilidad y claridad.

3.3.2.5 RECIBIR EL PAGO, ACEPTAR COMPENSACIONES Y HACER LAS DEVOLUCIONES CORRESPONDIENTES

Como ya se ha visto, la realización del pago de las contribuciones es la principal obligación a cargo de los contribuyentes, mientras que para las autoridades fiscales la recaudación de los impuestos es su principal derecho, y a la vez obligación, pues la recaudación de los impuestos es una obligación a la que las autoridades no pueden renunciar.

Es así que el pago de las contribuciones debe realizarse, ya sea en las oficinas recaudadoras del Sistema de Administración Tributaria, en las Instituciones Bancarias, o vía Internet.

Cuando a un contribuyente le resulta un saldo a favor en alguna contribución fiscal, debido a que las deducciones autorizadas fueron superiores a sus ingresos, o bien, realizó pagos provisionales superiores al impuesto determinado, puede solicitarse la devolución o compensación de las cantidades que resulten.

En ambos casos la figura del acreedor y deudor quedará invertida, pues el contribuyente se convertirá en el acreedor, mientras que al fisco le corresponderá la figura del deudor, no obstante, dicho permuta deriva de la propia obligación tributaria.

Por lo que hace a la figura de la compensación, el contribuyente tiene derecho a compensar las cantidades que tenga a favor contra las que esté obligada a pagar, es así que constituye un medio para por el que se extingue la obligación, hasta por el límite del adeudo anterior.

Igual acontece con la devolución, puesto que las autoridades fiscales también se encuentran obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente por los contribuyentes y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

3.3.2.6 FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Tienen que ver con un procedimiento de revisión a cargo de las autoridades fiscales, que abarca las actividades económicas en general, con el objeto de

conocer si los contribuyentes cumplieron con las obligaciones que tienen a cargo, y a su vez pretende promover dicho cumplimiento.

Podemos mencionar fundamentalmente tres tipos de facultades de comprobación: las visitas domiciliarias, la revisión de escritorio o de gabinete, y la revisión de dictamen.

La visita domiciliarla constituye un acto de verdadera molestia para el contribuyente, es la excepción al principio de la inviolabilidad del domicilio, y en éste caso, los denominados visitadores se presentan en el domicilio fiscal del contribuyente, en los locales donde se realizan sus actividades económicas, e incluso en su domicilio particular, a efecto de llevar a cabo la visita, donde efectúa la revisión de todos los documentos que la ley exige al contribuyente que mantenga en su poder para la determinación del pago de sus contribuciones, es decir, la contabilidad.

El contribuyente visitado debe permitir el acceso a los visitadores y mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la verificación de bienes y mercancías, documentos, discos, cintas o cualquier otro medio de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

De todo lo que se actúe durante las visitas habrá de levantarse el acta correspondiente, en las que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que hubieren conocido los visitadores. Cuando la visita se realice en lugares distintos habrá de levantarse actas parciales de cada uno de los lugares visitados, en donde se asegure la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad.

Por lo que hace a la revisión de escritorio o de gabinete, implica el análisis de la contabilidad, datos, informes o documentos de los contribuyentes, en el domicilio, oficinas o establecimiento de la autoridad.

Los Contadores Públicos registrados que elaboras los dictámenes de los Estados Financieros de los contribuyentes, son peritos en la materia, coadyuvantes de las autoridades, sin embargo, también se encuentran afectos a la fiscalización por parte de la autoridad.

Ésta revisión se lleva a cabo por medio de un requerimiento al Contador Público, respecto de la información que tiene en su poder, e incluso se puede requerir la comparecencia del profesionista ante la autoridad, respecto de la cual se levantará el acta correspondiente.

El objetivo que busca la autoridad al ejercer las facultades de fiscalización es evitar la evasión de contribuciones y detectar el incumplimiento de obligaciones, es evidente que ejercen facultades muy amplias, sin embargo, se encuentran obligadas a cumplir con las formalidades establecidas en la ley

Es importante precisar que, existe la presunción de veracidad de las observaciones realizadas por las autoridades fiscales, cuando el contribuyente no exhiba los documentos que demuestren lo contrario, dentro del plazo establecido para ello.

3.3.2.7 NOTIFICACIÓN DE LOS ACTOS

La notificación es generalmente la última fase de elaboración de un acto administrativo, y en materia fiscal se pueden llevar a cabo de distintas maneras, siendo éstas: personales, por cédula, publicación de edictos, a través de correo certificado, e incluso, por telégrafo.

La legal intervención de las partes en el proceso o en el procedimiento administrativo requiere del acto previo de la notificación, de lo contrario, su actuación carecería de validez jurídica, pues no debe perderse de vista que un acto administrativo nace a la vida jurídica a partir de que le es notificado al interesado, de ahí la importancia de ésta figura.

3.3.2.8 DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Para dar efecto práctico a las facultades de fiscalización, el legislador a su vez confiere potestades a la autoridad hacendaria para determinar contribuciones omitidas o los créditos fiscales detectados con motivo de las mismas, que como ya vimos, se pueden realizar a través de una visita domiciliaria, una revisión de gabinete o de escritorio, y la revisión de dictamen.

La determinación tiene como finalidad establecer en cada caso en particular la configuración del presupuesto de hecho, y por tanto, la cuantificación de la cantidad que se debe pagar. Ésta determinación se puede realizar tomando en consideración la denominada base cierta, la base presunta, o bien, la base estimada.

Se entiende por determinación de la obligación tributaria sobre base cierta, cuando se cuenta con el apoyo de los elementos que permitan conocer en forma directa los hechos generadores del tributo, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.

Mientras tanto, la determinación de la obligación tributaria sobre base presuntiva se efectúa cuando se determina a través de hechos o circunstancias, que por su vinculación o conexión normal con el hecho generador de la obligación, permiten determinar su existencia y cuantía.

Para poder establecer una determinación presuntiva de las contribuciones a pagar, se pueden tomar en cuenta los datos de la contabilidad del contribuyente, los que se hayan precisado en las declaraciones de cualquier ejercicio, la información que proporcionen los terceros relacionados con los contribuyentes, o bien cualquier otra información que adquiera la autoridad mediante el uso de sus facultades de comprobación, incluso aquélla que se obtenga a través de medios indirectos de investigación económica, como puede ser a través de las Instituciones Bancarias, pues ésta información cuenta con una presunción legal de ser cierta, es así que éste tipo de determinación, como su propio nombre lo indica, se refiere a una ficción legal, a través de la cual se establece que un hecho se entiende probado.

Por su parte, la determinación sobre base estimada existe cuando la autoridad determina la base imponible, con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley, éste procedimiento se origina ante la imposibilidad de determinar una base cierta, y se puede derivar de la información que se obtenga de la contabilidad del contribuyente, o de información de terceros, por ello, no necesariamente se deriva de las facultades de comprobación que lleva a cabo la autoridad, pues para el pago de ciertos tributos en determinado régimen, como pueden ser los pequeños contribuyentes, la autoridad utiliza éste tipo de determinación.

3.4 LEY FEDERAL DE DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

El 23 de junio del 2005, fue publicado en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el cual se expide la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, que tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones frente a las autoridades fiscales.

Se dice que en un Estado de Derecho, la primera exigencia para su constitución, tiene que ver con que los particulares cuenten con instrumentos legales para la defensa de sus derechos, incluso frente al proceder de las autoridades. Existe buen número de disposiciones legales en las que se contienen los principales derechos a favor de los contribuyentes, no obstante, ello no significa que todos ellos se respeten, o que sean conocidos por los principales interesados.

En éste apartado realizaré un análisis general de los principales derechos a favor de los contribuyentes, que se desprenden de la denominada Ley Federal de Derechos.

3.4.1 BUENA FE DEL CONTRIBUYENTE

La buena fe proviene del latín, (*bona fides*), es un principio general del Derecho, consistente en el estado mental de honradez, de convicción en cuanto a la verdad o exactitud de un asunto, hecho u opinión, o la rectitud de una conducta. Ella exige una conducta recta u honesta en relación con las partes interesadas en un acto, contrato o proceso.

Debemos entender por buena fe, al modelo de conducta que socialmente es considerado honesto y adecuado. Se trata de la conducta recta y correcta de los hombres en su actuación frente a los demás. La buena fe es una presunción optimista que le atribuye una virtud a la conducta de los hombres, a pesar de que en numerosas ocasiones la presunción sobre la conducta de los hombres debiera ser negativa.

El artículo 21 de Ley Federal de Derechos del Contribuyente, hace presumir que la actuación de los contribuyentes se repute como de buena fe, a menos que las autoridades fiscales comprueben lo contrario, en consecuencia, en materia

fiscal rige el principio de que la buena fe se presume, y quien alegue la mala fe de otro, le corresponde la carga de la prueba.

El contribuyente pone de manifiesto su buena fe al conducirse con la mayor lealtad posible en todo lo referente a la ejecución de sus obligaciones fiscales. El principio de buena fe se debe al fortalecimiento de los poderes de la sociedad frente al Estado, de la ampliación del reconocimiento de los derechos y el establecimiento de mecanismos más avanzados a través de los cuales las personas pueden acudir ante la jurisdicción competente para hacer respetar sus derechos. Contribuye a establecer límites claros al poder del Estado, buscando impedir el ejercicio arbitrario de las competencias públicas, y a humanizar las relaciones que surgen entre la Administración y los administrados.

3.4.2 DERECHO A LA INFORMACIÓN Y ASISTENCIA AL CONTRIBUYENTE

El derecho a la información descansa en tres postulados fundamentales: la libertad de opinión y de manifestación de las ideas, la libertad de imprenta o de difusión de dichas opiniones y manifestaciones por cualquier medio de expresión, no solo la imprenta, incluyendo cualquier medio de difusión por el que el hombre pueda transmitir y difundir creencias, datos, estadísticas y opiniones; y el derecho que tenemos todos los gobernados para informarnos de lo que acontece a nuestro alrededor.

El derecho a la información enuncia y protege derechos con el rango de ciertas garantías que se conciben como derechos de grupo, de género o de clase, y su ejercicio adquiere mayor eficacia cuando se pone al alcance de las personas como "garantía individual".

De conformidad con la fracción I, del artículo 2º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho a ser informado y

asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas. De hecho podemos adelantar que éste es el espíritu que llevó al legislador a crear figuras jurídicas como la de la consulta fiscal.

Asimismo, el contribuyente tiene derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones; de igual forma, tal y como lo dispone el artículo 7º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, las autoridades fiscales tienen la obligación de publicar periódicamente instructivos en donde se den a conocer las diversas formas de pago de las contribuciones.

3.4.3 RESPETO Y TRATO JUSTO

Por el respeto debemos entender el valor que damos a los demás, acatar su autoridad y considerar su dignidad. El respeto se acoge siempre a la verdad, exige un trato amable y cortés, es la esencia de las relaciones humanas, de la vida en comunidad, del trabajo en equipo, de la vida conyugal, de cualquier relación interpersonal.

El respeto permite crear un ambiente de seguridad y cordialidad; permite la aceptación de las limitaciones ajenas y el reconocimiento de las virtudes de otros, impide que la violencia se convierta en el medio para imponer la propia manera de pensar.

En el orden de ideas antes expuesto, tenemos que el respeto que exigimos los contribuyentes por parte de las autoridades es el reconocimiento de un mínimo de dignidad hacia nuestras personas. Las distintas esferas de gobierno deben ser promotores de los valores, motivo por el cual, deben exigir en sus relaciones su efectiva observancia, así, el respeto se convierte en un valor fundamental para el

ser humano, para la convivencia pacífica y sana en sus relaciones con las autoridades.

De conformidad con la fracción VIII, del artículo 2º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho a ser tratado de manera respetuosa y justa por las autoridades fiscales; es una obligación recíproca, porque el mismo artículo 8º obliga a los gobernados a dirigir sus peticiones de manera respetuosa a las autoridades correspondientes.

3.4.4 CONFIDENCIALIDAD

Por la palabra confidencialidad debemos entender: la propiedad de un documento o mensaje que únicamente está autorizado para ser leído, entendido o conocido por algunas personas o entidades; de forma contraria, la confidencialidad impide que un determinado hecho o circunstancia sea del dominio público.

Este derecho parte de la sinonimia entre vida privada e intimidad, de donde deriva el derecho a manejar la información sobre nuestra persona, incluyendo el derecho a limitar el acceso a dicha información.

De conformidad con la fracción VII, del artículo 2º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho al carácter reservado de los informes o antecedentes de sus datos y de los terceros con quienes se relaciona, así mismo, el Servicio de Administración Tributaria deberá respetar la confidencialidad de los datos individuales para efecto de informar al Instituto Nacional de Estadística, Geografía e Informática los datos estadísticos agregados sobre el ingreso, impuestos, deducciones y otros datos relevantes de los contribuyentes.

La intimidad o privacidad es sin duda alguna un concepto subjetivo, y relativo, pues aunque se consideren íntimos o confidenciales datos de la persona relativos a su domicilio, estado civil, salario, ganancias obtenidas en un periodo fiscal, patrimonio, etcétera, también es cierto que éstos datos se deben recabar obligadamente por la administración pública o particulares para el cumplimiento de ciertos fines.

3.4.5 PRINCIPIO DE ECONOMÍA

Éste principio de economía tiene que ver con la finanzas personales de los administrados y la manera en que éstos pueden ahorrar recursos en la tramitación de su situación fiscal, de conformidad con la fracción IX, del artículo 2º Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

3.4.6 GARANTÍA DE AUDIENCIA

La garantía de audiencia implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a los actos del Poder Político que tiendan a privarlo de sus más preciados derechos e intereses, tiene que ver con la utilización de todos los mecanismos de defensa por parte del gobernado, previo al acto de despojo de que pueda ser objeto, de tal suerte que cualquier acto que obstruya la defensa legal de sus intereses, implica una violación a dicha garantía.

La garantía de audiencia se compone, en términos del artículo 14 constitucional, de cuatro garantías específicas, a saber: el juicio previo a la privación del derecho; que dicho juicio siga ante tribunales establecidos con antelación a los hechos que se enjuician; que en el mismo se observen las formalidades esenciales del procedimiento, y que los hechos que dieron origen al citado juicio se regulen por leyes vigentes al momento de ocurrir.

Todo gobernado tiene derecho a ser oído en su defensa cuando los particulares y las autoridades depongan en su contra, tratándose del cobro de contribuciones, ésta garantía opera como en cualquier otro negocio en donde se intente privar al particular de una parte de su patrimonio, para lo cual, la autoridad administrativa debe llevar a cabo un procedimiento, en el que se sigan las formalidades previstas en los ordenamientos adjetivos, lo cual implica el derecho a ser oído en su defensa, así como brindarle la oportunidad de aportar pruebas y alegatos conforme lo establece la Ley específica, según el procedimiento de que se trate (Procedimiento Administrativo en Materia Aduanera, visita Domiciliaria, Revisión de Gabinete, etc), con el propósito de que al final del procedimiento se dicte una resolución conforme a derecho, después de haber sido oído en su defensa.

De conformidad con la fracción X, del artículo 2º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tomados en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa

El artículo 23 Ley Federal de Derechos del Contribuyente, dispone a favor del contribuyente el derecho a recurrir las resoluciones de las autoridades fiscales, para tal efecto, en la notificación del acto de autoridad se debe indicar el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

3.4.7 DERECHO A LA CONSULTA

El Diccionario de la Lengua Española define por el término consulta, al acción o efecto de consultar; el dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de algo. Es la petición o solicitud de una opinión o de un consejo.

Para los efectos del presente trabajo, nos interesa el parecer o dictamen por escrito que las autoridades fiscales emiten en relación a un planteamiento concreto realizado por el contribuyente.

Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias

El artículo 9º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente a la letra dispone:

“Artículo 9.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales, consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.”

El artículo 9º citado es complementario del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación; sin embargo, nada hace por cristalizar el derecho a la consulta fiscal; simplemente se limita a repetir parte del texto del numeral 34, otorgándole los efectos que disponga el Código Fiscal de la Federación.

3.4.8 DERECHO DE CORRECCIÓN

Por el vocablo corregir debemos entender, el hecho de rectificar o enmendar los errores o defectos de alguien o algo.

En ocasiones, la falta de conocimientos técnicos o la ausencia de una buena guía traen como consecuencia que el contribuyente cometa errores al momento de hacer sus declaraciones o de cumplir con otras obligaciones fiscales. Cualquier error que se cometa es susceptible de corregirse, sobre todo, antes de que alguien lo note. En el ámbito fiscal, los errores que no se corrigen generan consecuencias nocivas para el historial del contribuyente.

Algunos errores que se llegan a cometer no tienen trascendencia jurídica, en tanto que las de mayor gravedad tienen que ver con el monto del pago de los impuestos, o peor aún, cuando se falsean datos con el propósito de evitar cumplir con las obligaciones fiscales a su cargo.

De conformidad con la fracción XIII, del artículo 2º de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, el contribuyente tiene derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales. Este derecho lo habrán de ejercitar mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que en su caso corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación, incluso hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, atento a lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

Si una vez iniciadas las facultades de comprobación, el contribuyente corrige su situación fiscal, siempre y cuando hubiesen pasado cuando menos tres meses de que las autoridades comenzaron con sus gestiones, se dará por concluida la visita.

3.4.9 CADUCIDAD ESPECIAL

Éste tipo de caducidad especial se refiere a la limitante que tienen las autoridades para determinar contribuciones que ya fueron revisadas durante el ejercicio de las facultades de comprobación, con la salvedad de que se comprueben hechos diferentes, sin embargo, no se trata únicamente de que la autoridad afirme que se trata de hechos diferentes, ya que dicha afirmación debe sustentarse en información o datos en específico, que no hayan sido materia de una revisión anterior.

Anteriormente la ley no limitaba el número de veces que se podía hacer uso de las facultades de fiscalización, siempre que de la primera revisión no se hubiere determinado un crédito fiscal a cargo del contribuyente, ya que lo que quedaba perfectamente limitado era la determinación y liquidación en dos ocasiones por los mismos periodos y conceptos, por lo que debía tolerar el acto de molestia en diversas ocasiones.

Ahora, la autoridad no tendrá oportunidad de ejercer por dos o más ocasiones sus facultades de comprobación, a no ser que existan hechos diferentes, los cuales deberán estar debidamente sustentados, pues el ejercicio de tal facultad no podrá ser discrecional, y en caso de no cumplir con ese requisito, se tendrá como consecuencia que la facultad de comprobación ejercida será nula.

CAPÍTULO CUARTO. LA CONSULTA FISCAL A PARTIR DE 2007

4.1 ANTECEDENTES

A través de la Ley de Justicia Fiscal del 26 de agosto de 1936 se creó el Tribunal Fiscal de la Federación. Antes de que esto ocurriera, la justicia administrativa era competencia de los tribunales federales, quienes conocían sobre la materia mediante el juicio de amparo, convertido en un medio procesal de control de los actos de autoridad, tanto del orden administrativo como judicial. De esta forma, mediante el juicio de amparo, el Poder Judicial de la Federación ejercía el monopolio de la justicia administrativa federal.

En la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal de la Federación se indicó que constitucionalmente era posible el establecimiento de un tribunal administrativo, pues se consideraba más sencillo y lógico acudir primero a una fase oficiosa y posteriormente a una contenciosa que tendría a su cargo el Tribunal Fiscal de la Federación, que tratar de defenderse de las liquidaciones y cobros de impuestos con leyes desordenadas, concluyéndose que no existía inconveniente legal alguno para establecer un procedimiento contencioso-administrativo, pues posteriormente el particular podría acudir al juicio de amparo, a fin de revisar los actos administrativos.

La institución de la consulta fiscal fue regulada en su primera ocasión por el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, publicado el 31 de diciembre de 1938, cuyo texto a la letra dispuso:

"Artículo 10.- La facultad reglamentaria de las leyes fiscales federales se ejercerá por conducto de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público. La misma Secretaria interpretará las leyes fiscales, conforme a las siguientes reglas:

I. Si la interpretación es general, abstracta e impersonal, solo será obligatoria para los órganos dependientes de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público;

II. A instancia de particulares solo fijara la interpretación de las leyes, ya sea en forma abstracta o individual, si se plantean situaciones reales y concretas.”

De acuerdo con el precepto transcrito, la resolución que se emitiera con motivo de una consulta fiscal tendría efectos vinculatorios distintos, según fuera el particular quien lo solicitara para casos concretos y reales, o cuando se tratara de una interpretación general, abstracta e impersonal, en cuyo caso solo podía sujetar a los órganos dependientes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El precepto que hemos citado fue reformado años después, siendo publicadas tales modificaciones en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1951, quedando su texto tal y como se inserta a continuación:

“Artículo 10.- El Ejecutivo ejercerá la facultad reglamentaria de las leyes fiscales federales por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Las Direcciones de la propia Secretaria resolverán las consultas relacionadas con los impuestos que administren si los particulares directamente interesados o sus representantes plantean situaciones reales y concretas. Resolverán asimismo las consultas relativas a la interpretación en forma general, abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales federales relacionadas también con los impuestos que administren.

La Procuraduría Fiscal es el órgano de consulta interna de la Secretaria en lo que respecta a la interpretación de las leyes fiscales federales; se abstendrá de resolver directamente al público; y decidirá las diferencias de criterio que surjan entre dos o más órganos de la Secretaria de Hacienda, o entre algunas de estas y otra de diversa dependencia.

El criterio sustentado en las resoluciones dictadas en los términos que anteceden, será obligatorio para los órganos de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.”

Aquí debemos resaltar dos aspectos principalmente:

El artículo 10 del Código Fiscal anterior al vigente establecía que las Direcciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público resolverían las

consultas relacionadas con los impuestos que administraran, para los casos en que los particulares o sus representantes plantearan situaciones reales y concretas; asimismo, las consultas relativas a la interpretación en forma general, abstracta e impersonal de las disposiciones fiscales federales relacionadas también con los impuestos materia de su administración, y resoluciones obligatorias para los órganos de la propia Secretaría.

Actualmente, la figura de la consulta fiscal se ubica en el artículo 34, cuyo texto ha sufrido diversas modificaciones para quedar como hoy le conocemos. En el año de 1996 el texto de dicho precepto era el que a continuación se transcribe:

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

El 29 de diciembre de 1997 fue publicada una adición al precepto para quedar como sigue:

"Artículo 34.-
(...)
La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones."

El referido precepto sufrió otra adición publicada el 5 de enero de 2004, quedando como se cita a continuación:

"Artículo 34.-
(...)
Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

El Servicio de Administración Tributaria publicara mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a

que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código. ”

Me parece lógico que se niegue a las autoridades hacendarias la facultad para interpretar preceptos de la Constitución, pues esa función ha sido encomendada únicamente a ciertos órganos del Poder Judicial de la Federación, principalmente, la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Esto nos lleva a concluir que la evolución de la consulta fiscal ha transitado en franco retroceso, dejando en su camino beneficios cada vez menores para el administrado, tendencia que se advierte claramente de la nueva modificación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, como se verá con posterioridad.

4.2 FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL Y LEGAL DE LA CONSULTA FISCAL

El fundamento constitucional de la figura jurídica de la consulta fiscal lo encontramos en los artículos 6º y 8º, y si bien no están dedicados de forma exclusiva a la consulta fiscal, tienen injerencia directa respecto de dicha figura jurídica.

Por una parte, por lo que respecta al derecho a la información, el artículo 6º constitucional establece:

“Artículo 6o.- La manifestación de las ideas no será objeto de ninguna inquisición judicial o administrativa, sino en el caso de que ataque a la moral, los derechos de tercero, provoque algún delito, o perturbe el orden público; el derecho a la información será garantizado por el Estado.

Para el ejercicio del derecho de acceso a la información, la Federación, los Estados y el Distrito Federal, en el ámbito de sus respectivas competencias, se regirán por los siguientes principios y bases:

I. Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público en los términos que fijen las leyes. En la interpretación de este derecho deberá prevalecer el principio de máxima publicidad.

II. La información que se refiere a la vida privada y los datos personales será protegida en los términos y con las excepciones que fijen las leyes.

III. Toda persona, sin necesidad de acreditar interés alguno o justificar su utilización, tendrá acceso gratuito a la información pública, a sus datos personales o a la rectificación de éstos.

IV. Se establecerán mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos. Estos procedimientos se sustanciarán ante órganos u organismos especializados e imparciales, y con autonomía operativa, de gestión y de decisión.

V. Los sujetos obligados deberán preservar sus documentos en archivos administrativos actualizados y publicarán a través de los medios electrónicos disponibles, la información completa y actualizada sobre sus indicadores de gestión y el ejercicio de los recursos públicos.

VI. Las leyes determinarán la manera en que los sujetos obligados deberán hacer pública la información relativa a los recursos públicos que entreguen a personas físicas o morales.

VII. La inobservancia a las disposiciones en materia de acceso a la información pública será sancionada en los términos que dispongan las leyes.”

Es así que el derecho a la información se rige por el principio de máxima publicidad, tiene que ver con que toda la información en posesión de las autoridades sea pública, salvo cuando por razones de interés público deba ser reservada temporalmente, sin embargo, salvaguarda la información relacionada con los datos personales y la vida privada.

Al hacer referencia a los mecanismos de acceso a la información y procedimientos de revisión expeditos, involucra a la figura de la consulta fiscal, lo anterior en virtud de que, en el caso de las autoridades hacendarias, en el cumplimiento de su deber, reciben un cúmulo de información, algunas veces, que se considera pública, en ocasiones reservada, y muchas otras, confidencial.

En el caso de la consulta fiscal, el derecho a la información juega un papel fundamental, la comunicación entre la autoridad y el contribuyente o peticionario es indispensable, ya que ésta figura tiene que ver con el sentido y criterios de aplicación de los preceptos fiscales, de los cuales, su contenido cada vez es más

complejo, confuso y multiinterpretativo. Tiene que ver con circunstancias reales sobre las cuales la autoridad debe emitir su opinión a través de una resolución administrativa.

Ahora bien por lo que hace al derecho de petición, al tratarse de una disposición genérica para el ejercicio de tal derecho ante cualquier autoridad, precisamente, el sentido de la disposición constitucional (ha sido el principal argumento que se tiene en contra de las figuras de la “afirmativa y negativa ficta”) es precisamente que la autoridad está obligada a responder en un plazo prudente las peticiones de los gobernados. El artículo 8º constitucional dispone lo siguiente:

“Artículo 8o.- Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la republica.

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

De conformidad con el precepto transcrito con anterioridad, las autoridades están obligadas a responder las solicitudes de los gobernados, a pesar de que el legislador haya otorgado cierta presunción legal al silencio de las autoridades administrativas. Por tanto se debe concluir que la obligación impuesta constitucionalmente a las autoridades; no puede excusarse por virtud de un mandato legal.

El derecho de petición es una institución jurídica completamente distinta a la negativa ficta, toda vez que una no excluye a la otra, no obstante, debemos reconocer que dada su vinculación es muy común que las autoridades estimen que la falta de contestación a la petición formulada por el gobernado es una mecanismo adecuado para cumplir con su obligación constitucional. A efecto de robustecer la diferencia entre ambas figuras del derecho citamos el texto de la siguiente jurisprudencia:

Tipo de documento: Jurisprudencia
Novena época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: VI, Octubre de 1997
Página: 663

NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES. El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 1911/90. Salvador Hinojosa Terrazas. 10 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Luis María Aguilar Morales. Secretaria: Rosa Elena Rivera Barbosa.

Amparo directo 5701/96. Grupo Constructor y Consultor DIC, S.A. de C.V. 21 de mayo de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Suárez Correa. Secretaria: Ma. Ernestina Delgadillo Villegas.

Amparo directo 1871/97. Myrna Alicia Esperón Lizárraga. 18 de junio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viaczán. Secretaria: Olivia Escudero Contreras.

Amparo directo 2701/97. Alicia Banuet Pérez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: José Fernando Juárez Correa. Secretaria: Gabriela Villafuerte Coello.

Amparo directo 2271/97. Ubaldo Jiménez Jiménez. 9 de julio de 1997. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Reza Saldaña. Secretaria: Leticia Guzmán Miranda.

En el caso de la figura jurídica de la consulta fiscal, el contribuyente incuestionablemente está ejercitando su derecho de petición, en virtud de las dudas y cuestionamientos surgidos, los cuales plantea de manera directa a las autoridades fiscales para dilucidar su situación jurídica. La consulta fiscal se convierte entonces en la oportunidad que tienen las autoridades ejecutivas para aclarar el texto de múltiples disposiciones fiscales de difícil comprensión. Las propias autoridades deben ponderar que al momento en que dilucidan una interrogante, están estableciendo un criterio que bien pudiera servir para casos análogos que se presenten con posterioridad.

En virtud de lo anterior se afirma que, la sola omisión de las autoridades para contestar una consulta fiscal es evidencia suficiente para demostrar la violación al artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a pesar de que el mismo ordenamiento refute consecuencias jurídicas al silencio administrativo.

Por el momento no se abundará más en el tema, y únicamente concluiré en el sentido de que tanto el derecho de información como el de petición deben ser garantizados por el Estado, al tratarse de derechos fundamentales que debe tener todo gobernado, los cuales se encuentran estrechamente vinculados y relacionados, es por ello que ambos resultan ser el pilar de la consulta fiscal, de ahí la importancia de ésta figura, pues los contribuyentes no sólo tienen derecho a que la autoridad dé respuesta al planteamiento de que se trate, sino que dicha respuesta deberá contener la información completa, veraz y oportuna en la que se base.

Por su parte, el fundamento legal está contenido en dos disposiciones secundarias, a saber: el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación y el artículo 9 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, preceptos que a la letra disponen:

"ARTICULO 34. Las autoridades fiscales solo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedara obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedara vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual estos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

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

El servicio de administración tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código."

(Énfasis añadido)

"Artículo 9o.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por

escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.”

Del análisis que se haga de los dos preceptos jurídicos transcritos podemos concluir que la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no se contrapone a lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, toda vez que éste último precepto nos remite al Código Tributario, al establecer que la resolución recaída a una consulta fiscal será vinculatoria para las autoridades fiscales, en la forma y términos previstos por dicho Código.

Lo que resalta de la reforma llevada a cabo al artículo 34 señalado, es la parte en la que se precisa que las respuestas recaídas a las consultas fiscales no serán obligatorias, ya que los particulares podrán impugnar en la vía ordinaria (juicio contencioso administrativo) las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad **aplique** los criterios contenidos en dichas respuestas, es decir, queda condicionada la interposición del medio de defensa, al hecho de que la autoridad aplique el criterio, por tanto, la resolución recaída a la consulta, per se, no es impugnabile, pues depende de un acto futuro, unilateral por parte de autoridad, que resulta ser la aplicación del criterio.

4.2.1 LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL PETICIONARIO

Las garantías de seguridad jurídica son las que pretenden que las autoridades del Estado no apliquen arbitrariamente el orden jurídico, de manera que éste se salvaguarda cuando las autoridades actúan con apego a las leyes, y cuyas formalidades esenciales del procedimiento deben observarse antes de que a una persona se le prive de sus derechos fundamentales.

La seguridad jurídica, sin lugar a dudas, es una prerrogativa del hombre, que detenta por el simple hecho de serlo, sin la cual no puede vivir como ser humano en el México actual, pues a partir de la creación del Estado moderno, las autoridades en su actuación deben ajustarse al marco establecido por la ley, sin que su letra y espíritu pueda ser vulnerado por su mero capricho.

La consulta fiscal sin lugar a dudas, es una figura jurídica que promueve y fomenta la seguridad jurídica del contribuyente, precisamente tiene su razón de ser en ésta garantía constitucional, toda vez que las disposiciones fiscales son, en ocasiones, de difícil comprensión, lo que hace que el contribuyente dude sobre su situación jurídica concreta.

En el orden de ideas antes expuesto, cuando las autoridades fiscales resuelven una consulta fiscal, deben hacerlo motivando y fundando aquella resolución, de lo contrario, dejan al consultante en completo estado de indefensión, toda vez que así dejarían de resolver la petición formulada.

Para *Rafael de Pina Vara*, la seguridad jurídica es “*una garantía que representa la organización estatal en orden al mantenimiento del derecho y a la consiguiente protección del individuo, nacional o extranjero*”.⁴⁰

A manera de síntesis, debemos concluir que se llama seguridad jurídica al conjunto de las condiciones que posibilitan la inviolabilidad del ser humano mediante la eliminación de toda arbitrariedad en la realización y cumplimiento del derecho por parte de las autoridades, creando un ámbito de vida jurídica en la que el hombre pueda desenvolver su existencia con pleno conocimiento de las consecuencias de sus actos, y por consiguiente, con verdadera libertad y responsabilidad.

⁴⁰ Cfr.- **PINA VARA**, Rafael de, “Diccionario de derecho”, 12ª edición. Porrúa. México; 1984. p. 440.

Es importante señalar que uno de los graves problemas que a diario nos aquejan, no sólo en el Distrito Federal, sino al país en general, es la inseguridad jurídica de muchos procesos, pues a pesar de sus disposiciones regulatorias, las autoridades vulneran con frecuencia las garantías de los gobernados, tal es la hipótesis en que el contribuyente se encuentra, al acercarse a la autoridad para plantearle una consulta fiscal, y ésta última deja de cumplir con su obligación de dar la respuesta que le es debida, sin razón ni justificación alguna.

4.2.2 ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Relacionado con el punto que antecede, la consulta fiscal es un mecanismo que brinda seguridad jurídica al peticionario, toda vez que los preceptos normativos de las leyes fiscales, en ocasiones, son confusos y se prestan a variadas interpretaciones. Su ambigüedad impide la claridad de tales disposiciones, motivo por el cual la consulta en ésta materia se justifica plenamente a diferencia de otras, como puede ser laboral o civil.

El texto anterior de las reformas del 31 de diciembre de 2006, del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es el siguiente:

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

Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas

al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

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

El 31 de diciembre de 2006 se publicaron en el Diario Oficial de la Federación, una serie de reformas a diversas disposiciones de carácter fiscal, dentro de las que se incluyó la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

La exposición de motivos de la iniciativa presentada ante la Cámara de Diputados señala que las reformas y adiciones a diversos preceptos del Código Fiscal de la Federación tienen como propósito: propiciar la adecuada justicia administrativa, simplificar la aplicación de las normas fiscales y fortalecer las facultades de comprobación a cargo de las autoridades fiscales.

El texto posterior de las reformas del 31 de diciembre de 2006 que, a decir, verdad, en nada contribuye a la simplificación en la aplicación de las normas fiscales, así como tampoco ayuda a la adecuada impartición de justicia en la materia, es así que el artículo de referencia, textualmente ha quedado como sigue:

“ARTICULO 34. Las autoridades fiscales solo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedara obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedara vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual estos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

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

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

(Énfasis agregado)

Derivado de la entrada en vigor de la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación para 2007 (publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006), es necesario que las áreas operativas del Servicio de Administración Tributaria (SAT) encargadas de resolver consultas en materia fiscal federal conforme a dicho precepto legal, cuenten con lineamientos que les permitan resolver de manera homogénea la fundamentación y motivación de las mismas.

Es así que mediante oficio número 325-SAT-09-IV-F-72090, de fecha 18 de enero de 2007, dirigido a los Administradores de la Administración General Jurídica y de la Administración General de Grandes Contribuyentes, emitido por el Administrador General Jurídico y el Administrador General de Grandes Contribuyentes, del el Servicio de Administración Tributaria, se dieron a conocer

los lineamientos en materia del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, los cuales se dividieron en dos apartados, a saber:

- I. Resolución de Consultas planteadas antes de 2007.
 - a) Vinculatoriedad.- Las consultas se resolverán con base en el artículo 34 vigente hasta 2006, considerando que las resoluciones que les recaigan constituyen instancia para el contribuyente.

Al respecto estoy de acuerdo, y es por ello que reitero lo erróneo de la tesis aislada V-TASR-XL-3002 a que hice alusión con anterioridad, pues con el simple hecho de haber presentado la consulta hasta antes de la reforma al artículo 34, se adquirió el derecho para poder impugnarla en la vía ordinaria.

- b) Aplicación de la negativa ficta.- Las consultas anteriores a 2007, pendientes de resolución, respecto de las cuales los contribuyentes no demandaron a través de los medios de defensa la negativa ficta prevista, ya no podrán generar dicha negativa ficta, pues su regulación constituye una norma de procedimiento que no sería aplicable, pues no tendrían un derecho adquirido para hacerla valer, al no haber ejercitado el derecho que tenían de impugnarla. En ese sentido, si se admite la demanda, se deberá recurrir vía recurso de reclamación.

No coincido en lo absoluto con el anterior lineamiento, toda vez que el derecho de impugnar la negativa ficta no se pierde, pues éste, al igual que el anterior supuesto, se adquirió por el simple hecho de haber presentado la consulta, por tanto, considero que debería ser procedente la demanda interpuesta en contra de una negativa ficta configurada respecto de una consulta fiscal planteada hasta el 31 de diciembre de 2006. Y para el caso de que la autoridad recurra la admisión de la

demanda, la Sala Regional deberá confirmar la admisión, y en su caso, el Juzgado de Distrito igualmente deberá confirmar tal resolución.

- c) Consultas relacionadas con materias sujetas al ejercicio de facultades de comprobación

II. Resoluciones de Consultas presentadas a partir de 2007.

- a) Vinculatoriedad.- Se deberá emitir la resolución correspondiente, sin la leyenda prevista por el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, en virtud de que dicha resolución no constituirá instancia, por no ser un acto definitivo que le esté causando perjuicio al contribuyente.

A pesar que el presente trabajo de investigación tiene como finalidad criticar y manifestar oposición con relación a la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de no poder impugnar la resolución recaída a la consulta fiscal, por la aplicación estricta de dicho precepto, es justificable que la autoridad omita la leyenda del artículo 23 de referencia, que establece lo siguiente:

“Artículo 23.- Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.”

- b) Ejercicio de facultades de comprobación.- Cuando se detecte que ya se habían ejercitado las facultades de comprobación sobre las situaciones reales y concretas que se estén planteando, de cualquier forma se

deberá contestar la consulta, señalando que la resolución no será obligatoria para las autoridades, precisamente porque ya se habían ejercido facultades de fiscalización.

Lo anterior no hace más que reforzar la incidencia del derecho de petición, con relación al derecho a la información, en el caso de la figura jurídica de la consulta fiscal.

- c) Aplicación del artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación.- Respecto a la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria revoque las respuestas favorables recaídas a las consultas que hayan sido notificadas hasta antes del 01 de enero de 2007, a petición del contribuyente.

Considero que ésta disposición resulta ser ociosa e innecesaria, pues utilizando la lógica, si el contribuyente obtuvo una resolución favorable, sería absurdo que con posterioridad, él mismo solicitara su revocación.

- d) Otros supuestos.

Relacionado con el inciso c) citado con anterioridad, cabe señalar que, el artículo segundo transitorio de la reforma que nos ocupa, dispone el texto que a continuación se cita:

“Artículo Segundo.- En el supuesto de que los particulares soliciten y manifiesten su conformidad ante el Servicio de Administración Tributaria, éste último estará facultado para revocar las respuestas favorables recaídas a las consultas emitidas conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta la entrada en vigor del presente decreto y que hayan sido notificadas antes de la citada fecha. La revocación realizada en términos de éste artículo no tendrá efectos retroactivos.”

Llama la atención que en la reforma se disponga que las respuestas recaídas a las consultas no serán obligatorias para los contribuyentes, quienes podrán impugnar las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

En esa tesitura, si se pretende impugnar una resolución recaída a una consulta fiscal ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en atención a la legislación aplicable, la Sala Regional desechará la demanda, lo anterior ha sido incluso materia de la Tesis Aislada que a continuación se transcribe, publicada en la Revista de dicho Tribunal de septiembre de 2007, Quinta Época, Año VII, número 81, página 195, con el número V-TASR-XL-3002, que dispone lo siguiente:

CONSULTAS, RESPUESTAS RECAÍDAS A ÉSTAS, DEBE DESECHARSE LA DEMANDA PRESENTADA CON POSTERIORIDAD A LA ENTRADA EN VIGOR DE LA REFORMA DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN EN 2007, AUN CUANDO LA RESPUESTA HAYA SIDO NOTIFICADA ANTES DE DICHA REFORMA.-

El antepenúltimo párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, reformado al 27 de diciembre de 2006, establece que las respuestas recaídas a las consultas, no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas; de donde se colige que las respuestas a tales consultas carecen del carácter de definitividad y, en consecuencia, resulta improcedente el juicio contencioso administrativo que contra ellas se intente, acorde a lo establecido en el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. De ahí que, no obstante que la respuesta a la consulta haya sido emitida y notificada con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma del referido artículo 34, si la demanda es presentada estando ya vigente dicha reforma, debe desecharse, ya que, para efecto de determinar la procedencia del juicio contencioso administrativo debe estarse a las normas de procedimiento vigentes al momento de la presentación de la demanda, en términos de lo dispuesto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación. (33)

Recurso de Reclamación Núm. 463/07-13-02-2.- Resuelto por la Segunda Sala Regional del Golfo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 27 de junio de 2007, por mayoría de votos.- Magistrado Instructor: Antonio Miranda Morales.- Secretaria: Lic. Eva María González Madrazo.

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año VII. No. 81. Septiembre 2007 p. 195

Si bien es cierto que el desechamiento de la demanda proviene de la reforma al antepenúltimo párrafo del artículo 34 que nos ocupa, en mi particular punto de vista no estoy de acuerdo con el contenido de la tesis anterior, cuando señala que aunque la consulta haya sido emitida y notificada con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma, si la demanda se presenta estando vigente dicha reforma, debe desecharse, ya que pareciera que se le estaría dando efecto retroactivo a la misma, pues a mi parecer deberá estarse a lo señalado en el precepto legal aplicable (artículo 34) al momento de presentación de la consulta fiscal, por tanto, todas las consultas fiscales planteadas hasta antes de la entrada en vigor de la reforma, es decir, hasta el año de 2006, deberían ser impugnables vía juicio contencioso administrativo, sin embargo, ello dependerá del criterio y la interpretación que cada Sala Regional le otorgue al artículo que nos ocupa.

Es de llamar la atención que las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas dentro del plazo de tres meses contados a partir de la fecha de su formulación; sin embargo, es común que dicho plazo no se cumpla, por lo que en este caso se configuraría la figura de la negativa ficta, la cual será analizada con posterioridad, sin embargo, por el momento cabe precisar que es justo ahí en donde entramos en los terrenos de la ilegalidad e inconstitucionalidad de los actos, o más bien, de las omisiones de la autoridad, máxime con la reforma llevada a cabo en diciembre de 2006.

Si bien es cierto que los particulares conservarán en todo momento el derecho de impugnar el o los actos administrativos que se dicten con posterioridad a la notificación a la respuesta recaída a la consulta basados en los criterios contenidos en los mismos, en mi punto de vista resulta ser una trampa procesal, pues con ello se pretende privar al contribuyente de acudir al juicio contencioso administrativo, pues la resolución recaída a la consulta fiscal carecerá de definitividad para efectos de la interposición del juicio, por virtud de una disposición legal.

4.2.3 ARTÍCULOS 2, 5 Y 9 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS

La Ley Federal de los Derechos del Contribuyente es un ordenamiento redundante, corto, que mezcla una serie de disposiciones fiscales y administrativas que, en algunas ocasiones puede confundir y contradecir los ordenamientos de donde toma su base, parece más un manual en donde se compilan algunos de los principales derechos a favor de los contribuyentes.

Se trata, en resumidas cuentas de una ley ingenuamente regulada, el artículo 2º se refiere a la cita de los principales derechos de los contribuyentes, mismo que a la letra se reproduce:

"Artículo 2o.- Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

I. Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.

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.

(...)

V. Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.

VI. Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.

VII. Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

(...)

IX. Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.

(...)

XI. Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.

(...)

Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.

La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”

El artículo 5º tan solo es un mandato en materia de transparencia de la información fiscal, con el propósito de que los contribuyentes estén mejor informados sobre las disposiciones que nos rigen en materia tributaria. Tiene que ver con la obligación de las autoridades fiscales de prestar a los contribuyentes la asistencia e información necesaria respecto de sus derechos y obligaciones en materia fiscal, así mismo, establece la obligación de **contestar en forma oportuna las consultas tributarias.**

La figura de la consulta fiscal, sin lugar a dudas, es un mecanismo jurídico que permite al contribuyente estar mejor informado sobre sus derechos y obligaciones fiscales, para lo cual recalca la obligación de las autoridades fiscales para contestar las consultas que se les planteen.

Finalmente, el artículo 9º del citado ordenamiento, es una simple del contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que dispone lo siguiente.

“Artículo 9o.- Sin perjuicio de lo establecido en el Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas. Las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas en un plazo máximo de tres meses.

Dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el Código Fiscal de la Federación.”

El precepto anterior establece claramente que las autoridades tienen la obligación de contestar las consultas que se formulen, máximo a los tres meses en que éstas se presentaron, y categóricamente dispone que la contestación que se formule tendrá carácter vinculatorio para las autoridades.

Es común que en la ciencia jurídica se afirme que el sistema jurídico no es solo un conjunto unitario de normas, identificables a partir de los criterios de pertenencia de las normas al mismo, sino que constituye además un sistema ordenado, es decir, un sistema en sentido estricto, el cual no acepta incompatibilidades entre los elementos que lo conforman, de donde se habla de coherencia, a su vez, la coherencia del sistema no permite la existencia de antinomias; por lo que no permite las incompatibilidades de las normas entre si.

Una conducta no puede hallarse prohibida y permitida a la vez para los mismos sujetos, es decir, en un mismo espacio y tiempo, por lo que su aplicación simultánea es imposible, por ende, no pueden tener validez ambas.

De resolverse una contradicción entre el artículo 9 de la Ley Federal de los derechos del Contribuyente y el 34 del Código Fiscal de la Federación, entonces

podríamos concluir que al ser posterior ésta última, se debiera proceder a la derogación del primer artículo citado, claro en sentido estrictamente formal.

Ante la presencia de una antinomia, no es posible que los preceptos incompatibles valgan simultáneamente; si hay derogación implícita o expresa, la norma derogada y la derogatoria no pueden coexistir como elementos del sistema de que sucesivamente forman parte.

En este sentido, una antinomia no puede ser resuelta más que negando la aplicación de una de las normas en conflicto; ya sea porque esté abrogada, o porque sea ilegítima (inválida). De tal suerte, concluimos que en un sistema jurídico existe una antinomia, siempre que un determinado comportamiento esté deónticamente calificado de dos modos incompatibles entre sí, en dos diversas normas pertenecientes al mismo sistema, o cuando en un sistema jurídico, existe una antinomia siempre que para un determinado supuesto de hecho estén previstas dos consecuencias jurídicas incompatibles por dos normas distintas pertenecientes al sistema.

4.3 CONCEPTO

Por consulta debemos entender: Acción y efecto de consultar; reunión de dos o más personas para aconsejarse entre sí sobre una determinación o temor; parecer o dictamen de una cosa consultada, principalmente. Asimismo, por el vocablo consultar se entiende: Deliberar, tratar con una o varias personas sobre lo que ha de hacer un negocio; pedir parecer, dictamen o consejo; dictamen por escrito.

La figura de la consulta fiscal no se aparta sustancialmente del sentido común de la palabra, solo que en atención a la materia fiscal. Entonces, en dicho sentido se puede afirmar que la consulta fiscal es el consejo, deliberación o dictamen que una persona o grupo de personas realizan emanada de un

cuestionamiento propio o ajeno. Sin embargo, en su sentido técnico, debemos referir además que se trata de un procedimiento, por lo que, el concepto que al efecto se propondrá, tomará en cuenta todos estos aspectos.

La consulta fiscal se define como el procedimiento administrativo que se inicia a instancia de parte (el contribuyente) y por escrito, dirigido a las autoridades fiscales, que versa sobre el alcance e interpretación de los preceptos normativos fiscales o tributarios, en relación a hechos y circunstancias concretas, a la que debe recaer resolución expresa de las autoridades, en que se diluciden las dudas del promovente.

Los elementos del concepto son aquellos aspectos que se consideran fundamentales para su construcción, cuya falta, distorsiona su esencia, pudiéndose transformar en alguno otro. Por tal motivo, los elementos que forman el concepto jurídico de la consulta fiscal que la suscrita propone son los siguientes:

- La consulta fiscal es uno de tantos procedimientos administrativos que reconoce el sistema jurídico mexicano;
- Se inicia a instancia de parte interesada mediante escrito presentado ante la autoridad que debe resolver sobre el particular;
- Su propósito es plantear hechos reales y concretos sobre los cuales haya duda sobre la aplicación de los preceptos legales en materia fiscal;
- A dicho planteamiento le debe recaer una resolución de la autoridad con efectos vinculatorios.

Los propósitos más comunes en el planteamiento de las consultas, tienen la intención de conocer el criterio de la autoridad hacendaria en relación con un determinado caso, o bien, solicitar información sobre el criterio sustentado por el

consultante, con la pretensión de que la autoridad confirme o ratifique dicho criterio.

Los particulares tienen derecho a formular a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, es decir, respecto de ciertos y determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal y, de manera correlativa, la obligación de la autoridad de dar respuesta a la consulta formulada, la que debe ser por escrito y, por razones de congruencia, referida a la situación y el momento en que se actualizó determinada situación fiscal del particular, conforme a los preceptos vigentes en el mismo.

El hecho de que se haga precisión a una situación real y concreta, significa que el planteamiento formulado por un particular debe tener existencia real y efectiva, así como específicamente determinada, desprovista de cualquier otro elemento ajeno a su naturaleza, no encontrándose obligada la autoridad a responder al particular cuando la consulta no reúna dichas cualidades.

Por tanto, la contestación que realiza la autoridad a la consulta formulada por un particular, constituye un acto a través del cual se puede crear, modificar o extinguir por sí o ante sí, situaciones jurídicas que pudieran afectar la esfera legal del particular, la cual puede ser favorable al particular o bien desestimar los argumentos planteados, y por tanto, ser adversa.

4.4 PROCEDIMIENTO

Para *Gabino Fraga*, el procedimiento administrativo “es el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo, de la misma manera que las vías de producción del acto legislativo y de la sentencia judicial forman respectivamente el procedimiento legislativo y el procedimiento judicial”.⁴¹

⁴¹ **FRAGA**, Gabino. Derecho administrativo. 44ª edición. Porrúa. México; 2005. p, 261.

Atento a lo que señala *Roberto Báez Martínez*, el procedimiento administrativo es “*el conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo*”⁴². Partiendo de dicha afirmación, se puede decir que los elementos esenciales del procedimiento administrativo son el resultado de la conciliación de los intereses, el interés público exige el inmediato cumplimiento de las leyes, y lo que se pretende es que el procedimiento se inicie de oficio y que se dicten las medidas respectivas con el mínimo de formalidades para la consecución de sus fines, pero siempre con apego a la ley y el marco constitucional.

Por su parte, el interés privado, exige a los órganos del Estado a que cumplan con las formalidades que permitan al administrado conocer y defender con oportunidad su situación jurídica, con el propósito de que no sea víctima de actos arbitrarios y caprichosos de las autoridades; además, el procedimiento debe comprender la regulación de las formalidades para la formación, ejecución y revisión de los actos administrativos dentro de su esfera; también de las normas para la presentación, trámite y resolución de las impugnaciones que se dirijan en contra de los mismos, cuando sean definitivos, por no ser susceptibles de revocación por los órganos de la administración.

La irregularidad o incumplimiento de las formalidades y del procedimiento exige consideraciones variadas, que pueden ir desde una simple aplicación de sanciones disciplinarias a los funcionarios omisos, hasta la anulación del acto reclamado por el particular.

El procedimiento administrativo que se sigue con motivo de una consulta fiscal es sencillo, y solo requiere de una sola promoción por el consultante, a través de la cual se expongan los hechos y circunstancias concretas sobre las que verse la consulta, para que la autoridad precise los alcances e interpretación de la

⁴² **BAEZ MARTÍNEZ**, Roberto. “Manual de Derecho Administrativo”. Trillas. México, 1990. p. 110

normatividad que le sea aplicable, con el ánimo de darle seguridad jurídica al contribuyente, quien desea conocer su situación jurídico-fiscal.

Es así que el escrito por el que se formule una consulta fiscal a la autoridad deberá señalar datos de identificación del contribuyente, tales como números telefónicos, nombre, dirección, Registro Federal de Contribuyentes, describir las actividades a las que se dedica, cuantificar el monto de la operación que es objeto de la consulta, señalar los hechos y circunstancias relacionados, acompañados de la documentación respectiva que los soporten, informar si se encuentra sujeto a facultades de comprobación.

El interesado debe hacer sus planteamientos jurídicos completos, por que de lo contrario, si la resolución no llega a serle favorable, no podrá combatir a través del juicio de amparo aspectos que no fueron conocidos en su oportunidad por la autoridad responsable.

Por otra parte a fin de que el interesado pueda demostrar que su consulta se basa en hechos reales y concretos, deberá anexar a su promoción de consulta todos los documentos que acrediten tal circunstancia, de lo contrario, la autoridad lo habrá de requerir para que subsane el error cometido y se tenga por admitida la consulta por él planteada.

La consulta fiscal no es el medio idóneo para controvertir el procedimiento seguido por la autoridad hacendaria para determinar créditos fiscales pagados indebidamente por el contribuyente, pues para ello, el contribuyente debe hacer efectivo su derecho a la autodeterminación de los impuestos o intervenir en el procedimiento administrativo que sigue la autoridad en uso de sus facultades de comprobación, lo anterior en virtud de que la figura de la consulta fiscal consiste únicamente en plantear una situación real y concreta a la autoridad.

4.5 EFECTOS

Los efectos de la consulta son variados, dependiendo de las situaciones concretas que se planteen a la autoridad. Sin embargo, de manera genérica podemos señalar que tienen lugar efectos jurídicos distintos, cuando la autoridad resuelve de manera expresa la consulta, o ante la falta de respuesta de la autoridad. Por ese motivo es que se hace un estudio de la negativa ficta en el inciso que sigue al presente.

El principal efecto de las resoluciones emitidas por la autoridad hacendaria con motivo de las consultas fiscales planteadas por los contribuyentes es: la vinculatoriedad. Se entiende por ésta la capacidad o posibilidad de condicionar en forma determinativa el comportamiento del contribuyente que ha realizado la consulta, así como de las autoridades fiscales. Esta capacidad se realiza a través de dos cauces: la imperatividad y la obligatoriedad.

Sabemos que mediante la sentencia, el juez crea una norma individual que constituye una nueva fuente reguladora de la situación jurídica controvertida en el proceso, y que debe ser acatada por las partes y respetadas por terceros. El efecto natural de toda sentencia consiste, por consiguiente, en su obligatoriedad e imperatividad, pues si así no fuese, es obvio que ella carecería de objeto y de razón de ser. Algo similar ocurre con las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas al momento en que resuelven una consulta fiscal, pues su contenido no se trata de meras recomendaciones, sino que vinculan a las partes de la relación jurídico-tributaria en los términos previstos por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sin que ello implique que sean obligatorias e imperativas.

Pero ahora, la pregunta obligada sería la siguiente ¿Cuál es la diferencia entre obligatoriedad y vinculatoriedad? No es posible confundir la noción de vinculatoriedad con obligatoriedad. La definición de "vincular" es diferente. Se trata

de atar o fundar una cosa a otra "sujetar". En el caso de las resoluciones emitidas con motivo de las consultas fiscales, las autoridades fiscales se atan por virtud del contenido de tales resoluciones, sobre el sentido de la aplicación de los preceptos de la materia en casos concretos planteados por el contribuyente.

Un problema que se da con frecuencia es que las autoridades fiscales aplican normas declaradas inconstitucionales por los órganos del Poder Judicial de la Federación, entonces el contribuyente llega a consultar si habrá de serle aplicable dicho precepto después de haberse resuelto la inconstitucionalidad de la norma fiscal.

En relación a los efectos positivos al contribuyente que puede tener una resolución emitida con motivo de una consulta fiscal, tenemos que tratándose de la devolución de impuestos, nuestro máximo tribunal ha interpretado que solo tienen lugar a partir de la fecha de la consulta, sin que pueda tener efectos retroactivos.

Ahora bien, las autoridades administrativas están impedidas para revocar las resoluciones favorables a los particulares emitidas con motivo de consultas fiscales, siendo facultad exclusiva del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Otro carácter nuevo de las consultas fiscales es que son irrecurribles. La resolución a la consulta no podrá ser recurrida por el sujeto pasivo, aunque sí los actos administrativos dictados de acuerdo con los criterios de la misma. Tendrá carácter vinculante para la Administración, respecto de la entidad consultante y del supuesto consultado, en tanto no se modifique la norma o exista Jurisprudencia aplicable al caso.

Hay que tener en cuenta que la resolución favorable al particular no constituye un hecho generalizado; es decir, no es doctrina de aplicación general

obligatoria. Sin embargo, el fisco debe publicar las consultas formuladas respetando la privacidad del consultante, es decir, sin revelar su identidad, y esto podrá ser utilizado a modo de doctrina administrativa por otros contribuyentes que cuadren en idéntica situación, siendo éste otro efecto vinculante del que no se ha hablado.

4.5.1 NEGATIVA FICTA

Puede concebirse al silencio administrativo como aquella figura jurídica que tiene que ver con la falta de resolución del órgano competente, respecto de las peticiones o impugnaciones realizadas. Consiste pues, no en la falta de forma, sino en la falta absoluta del acto; dicho en otras palabras, la abstención de actuación a la que la ley le reputa algunos efectos jurídicos.

El silencio administrativo y la afirmativa o negativa ficta son conceptos jurídicos diferentes, toda vez que se está en presencia del primero cuando una instancia o petición no es resuelta por la autoridad en el término en el que las leyes dispongan para tal efecto; en tanto que, la institución de la negativa o afirmativa ficta es una ficción legal prevista en las leyes, en donde se dispone que si la autoridad no resuelve expresamente en el plazo concedido por la ley, la instancia o petición que le haya sido formulada, se entenderá, por una ficción legal, que resolvió en sentido afirmativo o negativo, según sea el caso, es decir, la afirmativa o negativa ficta constituyen el efecto que el legislador otorga al silencio administrativo.

Para que se produzca algún efecto por el silencio administrativo, deben concurrir un par de circunstancias, siendo estas:

- a)** Que la administración pública o el órgano de gobierno de que se trate deba resolver alguna cuestión;

- b) La existencia de un plazo previsto en la ley o reglamento para que la autoridad de contestación a la petición del gobernado o de la autoridad, dentro del cual no se produzca un pronunciamiento.

Tomando en cuenta la carga de trabajo de las autoridades administrativas, derivado del número de peticiones efectuadas por los gobernados, se ha convenido que se prevean efectos negativos o no favorables al particular cuando la autoridad omita su pronunciamiento en el término concedido por las leyes (negativa ficta).

En la opinión del Dr. Miguel Acosta Romero, la negativa ficta es contraria al espíritu del artículo 8º constitucional, pues el referido artículo ordena que a cada petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se dirija, la cual tiene la obligación de notificarla en el término más breve que sea posible; y a través de la negativa ficta, deja de cumplirse con la obligación impuesta por el Constituyente.

La regla general esta prevista en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación que a la letra dispone:

“Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que esta se dicte.

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

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

El objeto de la negativa ficta es evitar que el peticionario se vea afectado en su esfera jurídica ante el silencio de la autoridad que legalmente debe emitir la resolución correspondiente, de suerte que se rompa la situación de indefinición derivada de la abstención, pudiendo en consecuencia interponer los medios de defensa previstos por la ley.

En el caso de la consulta fiscal, cuando se configure la negativa ficta por el transcurso del término previsto por la ley (3 meses), sin que la autoridad haya emitido resolución expresa, considero que el juicio contencioso administrativo es procedente, y lo anterior se deriva precisamente del contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, ya que éste únicamente condiciona a *“las respuestas recaídas a las consultas”*, y en el caso, la negativa ficta configurada no constituye una respuesta, pues como se ha dicho con anterioridad, se trata solamente de una ficción jurídica, sin embargo, en la realidad el contribuyente desconoce los motivos y fundamentos por los cuales la autoridad hacendaria resolvió de una u otra forma su petición.

Lo anterior es así, pues del contenido del propio precepto legal se desprende que la intención del legislador fue coartar el derecho del particular de impugnar la resolución expresa recaída a la consulta fiscal planteada, pues en el supuesto de que también hubiese pretendido evitar la impugnación de una resolución negativa ficta, así debió haberse señalado en el artículo en comento, situación que en la especie no aconteció, pues únicamente se hace alusión a la respuesta recaída, y se insiste en el hecho de que la configuración de la negativa ficta no constituye una respuesta.

Aunado a ello, el simple hecho de suponer que una resolución negativa ficta configurada respecto a una consulta fiscal no pudiese ser impugnada, traería como consecuencia una evidente violación a las garantías individuales del gobernado, pues sería incuestionable la inseguridad jurídica en que se le dejaría, al desconocer por completo las causas, los motivos y fundamentos que la

autoridad tomo en consideración para estimar que la consulta planteada debía resolverse en sentido negativo a su pretensión, lo que le dejaría en completo estado de indefensión, pues se estaría premiando la actuación de la autoridad, al ser omisa en acatar su obligación, de responder la petición en el plazo determinado por la ley, lo que resulta a todas luces inaceptable.

En el caso de estimar que la resolución negativa ficta no fuera impugnabile, traería consigo una evidente oposición respecto del contenido del artículo 34 y 37 del Código Fiscal de la Federación, pues el artículo 37 prevé expresamente la interposición del medio de defensa en contra de una negativa ficta, mientras que el referido artículo 34 no condiciona de manera expresa la interposición del juicio, cuando se trate de una resolución negativa ficta configurada.

En tal extremo, afirmo que la procedencia del juicio contencioso administrativo respecto de una negativa ficta encontraría soporte en la fracción XIV, del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de diciembre de 2007, precepto que establece literalmente lo siguiente:

El artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 06 de diciembre de 2007, prevé su competencia al tenor de lo siguiente:

"Artículo 14.- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

(...)

XIV. Las que se configuren por negativa ficta en las materias señaladas en este artículo, por el transcurso del plazo que señalen el Código Fiscal de la Federación, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo o las disposiciones aplicables o, en su defecto, en el plazo de tres meses, así como las que nieguen la expedición de la constancia de haberse configurado la resolución positiva ficta,

cuando ésta se encuentre prevista por la ley que rija a dichas materias.

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

Es así que la fracción XIV, que dispone que el Tribunal Administrativo Federal tendrá competencia tratándose de la negativa ficta que se configure en los rubros enunciados en el numeral transcrito, lo que nos lleva a concluir que en estricta aplicación del precepto, la resolución negativa ficta recaída a una consulta fiscal es perfectamente impugnable vía juicio contencioso administrativo.

Incluso el contenido de la siguiente tesis aislada nos da la razón, pues estima que tratándose de una resolución negativa ficta, debe agotarse previamente y sin excepción alguna el juicio contencioso administrativo, o el recurso de revocación directamente, antes de acudir al juicio de amparo, en atención al principio de definitividad:

Registro No. 189657
Localización:
Novena Época
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XIII, Mayo de 2001
Página: 1183
Tesis: I.13o.A.5 A
Tesis Aislada
Materia(s): Administrativa

NEGATIVA FICTA REGULADA EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PUEDE SER RECLAMADA MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO, EN ATENCIÓN A SU NATURALEZA Y AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD.

Tomando en cuenta la regulación de la negativa ficta en el Código Fiscal de la Federación, así como diversas opiniones doctrinales se llega a la conclusión de que la negativa ficta es una ficción legal de efectos exclusivamente procesales y, por lo tanto, no constituye un verdadero acto; es una ficción cuyo fin está encaminado a la apertura de la vía del contencioso administrativo en beneficio del particular, superando los efectos de la inactividad de la administración, ya que su configuración

produce el efecto de sujetar al recurso o al juicio a la autoridad omisa. En este tenor, al ser una técnica procesal específica que solamente opera en el contencioso administrativo, resulta inconcuso que no es posible acudir al juicio de amparo por la vía indirecta para reclamar la negativa ficta, sino que debe de agotarse previamente, sin excepción alguna, el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por la vía del recurso o directamente y, de no ser así, se actualiza la causa de improcedencia de la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, en atención a que no se ha cumplido con el principio de definitividad.

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 693/2001. Hipotecaria Mexicana, S.A. de C.V., Sociedad Financiera de Objeto Limitado. 21 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretario: Marat Paredes Montiel.

Tratando de aterrizar el supuesto al caso concreto, si se configura una resolución negativa ficta respecto de una consulta fiscal planteada ante la autoridad, puede interponerse el juicio contencioso administrativo, y para el caso de que la Sala Regional estime que deberá desecharse la demanda, entonces será incontrovertible la procedencia del juicio de amparo, tal como se analizará con posterioridad, sin embargo, concluyo el presente apartado afirmando la procedencia del juicio contencioso administrativo, y sólo con el transcurso del tiempo se conocerá el criterio tanto de los órganos jurisdiccionales como de la autoridad judicial, ya que hasta el momento, no existe una línea predeterminada a seguir.

4.5.2 RESOLUCIÓN EXPRESA

Toda consulta ante las autoridades fiscales debe ser resuelta de manera expresa por éstas, en los términos establecidos en los artículos 34 del Código Fiscal de la Federación y 9 Ley Federal de Derechos del Contribuyente. En un Estado social y democrático como se dice el nuestro, a toda petición del administrado debe recaer acuerdo escrito de la autoridad competente, para lo cual, se deben seguir los procedimientos previstos por las leyes de la materia.

Como ya le hemos citado en otro apartado, la autoridad hacendaria, al contestar una consulta formulada por un particular deberá referirse a los hechos reales y concretos sobre los cuales verse la consulta, y aplicar el fundamento jurídico exactamente aplicable al caso que se plantea, de lo contrario, la resolución que al efecto se emita adolecerá de incongruencia. Dicho en otras palabras, la autoridad no puede basar su razonamiento en formulaciones que el peticionario jamás le ha esgrimido, ya que precisamente los artículos citados en el párrafo que precede obligan al particular a señalar hechos reales no hipotéticos, concretos y no abstractos, ya que la resolución que al efecto se emita podrá tener efectos vinculatorios para la autoridad emisora.

Tal y como ya lo hemos visto, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa no prevé la competencia de sus Salas para conocer sobre las resoluciones que emitan las autoridades hacendarias con motivo de una consulta fiscal. Partiendo de tal extremo, lo mismo ocurrirá cuando la autoridad se abstenga de contestar la consulta formulada por el contribuyente, ello en estricta aplicación de la fracción XIV del referido artículo 14, que dispone que el Tribunal conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones que se configuren por negativa ficta **en las materias señaladas en este artículo**, circunstancia que agrava aún más la situación de los contribuyentes respecto a la reforma que nos ocupa, pues éste último queda en un evidente estado de inseguridad jurídica, ante la falta de mecanismos ordinarios para impugnar el acto de autoridad, máxime si trata de una resolución negativa ficta configurada.

4.6 EL AMPARO INDIRECTO COMO VÍA ALTERNA DE IMPUGNACIÓN DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS CON MOTIVO DE UNA CONSULTA FISCAL

Debo comenzar por decir que ante la falta de un mecanismo ordinario de defensa de los particulares ante la negativa de las autoridades hacendarias a resolver una consulta fiscal, o en su caso, cuando la resolución que al efecto se

emita es contraria a las pretensiones del peticionario, el amparo se erige como el mecanismo constitucional de defensa de las garantías de los administrados. Sin embargo, existen algunas interrogantes que el particular y su abogado deben realizarse antes de contestar superficialmente que es el amparo la vía idónea para atacar los actos de la administración cuando se trata de una resolución derivada de una consulta fiscal. Así por ejemplo, debemos preguntarnos si una resolución contraria a las pretensiones del peticionario en una consulta fiscal lesiona alguna garantía constitucional, pues de lo contrario, el juicio de garantías no es procedente, a pesar de la inexistencia de algún mecanismo de defensa previsto por la ley para los casos concretos. En el sentido que he señalado debo iniciar la presente exposición de la siguiente manera:

Al respecto tiene aplicación el contenido de la Jurisprudencia 2/2007, de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto es el siguiente:

Registro No. 173587
Localización:
Novena Época
Instancia: Segunda Sala
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
XXV, Enero de 2007
Página: 491
Tesis: 2a./J. 2/2007
Jurisprudencia
Materia(s): Administrativa

CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece que las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados. Sin embargo, dicho numeral no debe interpretarse en sentido estricto, sino conforme al principio constitucional que establece el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a fin de salvaguardar el derecho de todo gobernado de que a toda petición debe recaerle un proveído, sin perjuicio de esto último, cuando la autoridad

respectiva emite respuesta a una consulta fiscal sobre una situación real y concreta, ésta constituye un acto de aplicación con respecto a los preceptos legales en que se funde, aunque no exista determinación de un crédito fiscal, la cual es susceptible de ser impugnada a través del juicio de amparo, siempre que se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso.

Amparo en revisión 2755/98. Alberto Saba Raffoul. 27 de octubre de 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

Amparo directo en revisión 1724/2002. Embotelladora Metropolitana, S.A. de C.V. 21 de febrero de 2003. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada.

Amparo directo en revisión 1287/2003. Mannesmann, S.A. de C.V. (actualmente Sachs Holding, S.A. de C.V.). 23 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Amparo directo en revisión 1909/2003. Multiservicios Operativos, S. de R.L. de C.V. 26 de marzo de 2004. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Andrea Zambrana Castañeda.

Amparo directo en revisión 751/2003. Cigarros la Tabacalera Mexicana, S.A. de C.V. 23 de junio de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.

Tesis de jurisprudencia 2/2007. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del diez de enero de dos mil siete

Es de resaltar que, si bien la Jurisprudencia anteriormente transcrita fue emitida cuando se encontraba vigente el anterior texto del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el contenido de la reforma en nada afecta su aplicación, toda vez que la reforma va encaminada a restringir la procedibilidad del medio ordinario de defensa, esto es, del juicio contencioso administrativo, sin que ello afecte la procedencia del juicio de amparo.

Ahora bien, cabe precisar que la acción de amparo constituye el derecho público subjetivo que tiene todo gobernado de acudir ante los Tribunales de la Federación (entre ellos la Suprema Corte de Justicia de la Nación según el artículo 1º de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación), cuando considere que una ley o acto de cualquier autoridad del Estado en las hipótesis que contempla el

artículo 103 de la Constitución Federal, viola sus garantías individuales, con el objeto de que se le restituya en el goce y disfrute de las mismas.

Las leyes que rigen este mecanismo de protección jurídica lo conciben como un juicio autónomo, cuya finalidad es la de mantener el orden constitucional, el principio de legalidad y hacer efectivas mediante el órgano jurisdiccional, las garantías otorgadas en la norma fundamental en beneficio de los habitantes de los Estados Unidos Mexicanos.

Para *Juventino V. Castro* el amparo es *“un proceso concentrado de anulación -de naturaleza constitucional- promovido por vía de acción, reclamándose actos de autoridad, y que tiene como finalidad el proteger exclusivamente a los quejosos contra la expedición o aplicación de leyes violatorias de las garantías expresamente reconocidas en la Constitución; contra los actos conculcatorios de dichas garantías; contra la inexacta o definitiva atribución de la ley al caso concreto; o contra las invasiones recíprocas de las soberanías ya Federal, estatales, que agraven directamente a los quejosos, produciendo la sentencia que conceda la protección el efecto de restituir las cosas al estado en que tenían antes de efectuarse la violación reclamada –si el acto es de carácter positivo-, o el de obligar a la autoridad a que respete la garantía violada, cumpliendo con lo que ella exige, -si es de carácter negativo-.”*⁴³

Los Jueces de Distrito son competentes para conocer del amparo indirecto en términos de lo dispuesto por la fracción VII del artículo 107 de la Carta Magna, cuyo texto expresa:

“Artículo 107.- Todas las controversias de que habla el artículo 103 se sujetaran a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo a las bases siguientes:

(...)

⁴³ CASTRO, Juventino, V. “Lecciones de garantías y amparo”, Editorial Porra, México:1974.P. 118.

VII.- El amparo contra actos en juicio, fuera de juicio o después de concluido, o que afecten a personas extrañas al juicio, contra leyes o contra actos de autoridad administrativa, se interpondrá ante el juez de Distrito bajo cuya jurisdicción se encuentre el lugar en que el acto reclamado se ejecute o trate de ejecutarse, y su tramitación se limitará al informe de la autoridad, a una audiencia para la que se citará en el mismo auto en el que se mande pedir el informe y se recibirán las pruebas que las partes interesadas ofrezcan y oirán los alegatos, pronunciándose en la misma audiencia la sentencia; (...)"

Es así que en contra de una resolución que resuelve una consulta procede el juicio de amparo, como un medio alternativo de impugnación, sin embargo, la procedencia del juicio de garantías debe plantearse respecto de cada caso en particular, por ejemplo, cuando se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del contribuyente.

Afirmo contundentemente la procedencia del juicio de amparo en contra de las resoluciones que se emiten con motivo de una consulta fiscal, cuando es contraria a las pretensiones del contribuyente, toda vez que por su carácter vinculatorio, puede causar un agravio en perjuicio de su interés jurídico. Debemos recordar que los errores cometidos por las autoridades al resolver una consulta fiscal son susceptibles de lesionar el interés de los contribuyentes, sobre todo cuando se trata del primer acto de aplicación de normas cuya constitucionalidad se controvierte. Con mayor razón, procede el juicio de garantías cuando las autoridades administrativas dejan de resolver la consulta planteada, ya que en éste último supuesto, además, nos encontramos ante una violación flagrante del artículo 8º de la Carta Magna.

4.6.1 PROCEDENCIA

El amparo indirecto es procedente en contra de actos que no provengan de Tribunales Judiciales, Administrativos o del Trabajo, como es el caso de las autoridades hacendarias, y cuando el acto reclamado emane de un procedimiento, podrá promoverse en contra de la resolución definitiva, por violaciones cometidas

en la misma resolución, dicha hipótesis se actualiza tratándose de las consultas fiscales, pues como se analizó con posterioridad, derivan de un procedimiento administrativo, y por ende, culminan con éste.

La respuesta a una consulta fiscal, realizada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, cuando se apoya en normas generales cuya constitucionalidad se cuestiona, constituye un acto de aplicación de las disposiciones legales en que se funda, apto para acreditar el interés jurídico en el juicio de amparo, siempre y cuando dicha consulta se refiera a una situación real y concreta, y se trate del primer acto de aplicación de tales disposiciones en perjuicio del contribuyente. Esto es, cuando a través del juicio de garantías se plantea la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda la respuesta a una consulta fiscal, es necesario demostrar que se trata del primer acto de aplicación, y que dicha consulta no se refiere a una situación abstracta.

No obstante lo anterior, la procedencia del juicio de amparo, después de la reforma efectuada al artículo 34 del Código Tributario es evidente, pues lo que pretendió el legislador fue desproveer al contribuyente del derecho de impugnar la resolución recaída a una consulta fiscal, por conducto de los medios ordinarios de defensa, y con tal determinación, el juicio de amparo es la única alternativa que resulta para controvertir las resoluciones que se emitan en torno a ésta.

4.6.2 PRINCIPIO DE LA EXISTENCIA DE UN AGRAVIO PERSONAL Y DIRECTO

De forma concreta se causa un agravio personal y directo cuando la resolución emitida por la autoridad administrativa no es en un sentido favorable a las pretensiones del contribuyente, y al no impugnarse obliga a la misma autoridad a la aplicación del contenido de la consulta.

De acuerdo a la fracción I del artículo 5º de la Ley de Amparo, es parte en el juicio de amparo “el agraviado”. Por agravio se debe entender aquel daño,

perjuicio, la lesión que se sufre, mientras que el agraviado es la persona en cuya esfera jurídica se produce el agravio, daño o lesión jurídica.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que por agravio debe entenderse todo menoscabo, toda ofensa a la persona física o moral, menoscabo que puede o no ser patrimonial, siempre que sea material, apreciable objetivamente. En otras palabras, la afectación que en su detrimento aduzca el quejoso, debe ser real y no de carácter simplemente subjetivo. El agravio debe ser de realización pasada, presente e inminente, es decir haberse producido, estarse efectuando en el momento de la promoción del juicio o ser inminente, no simplemente eventual, aleatorio o hipotético, pues en ello estriba lo directo del agravio. Los actos simplemente probables no engendran agravio, ya que resulta indispensable que aquellos existan o que haya elementos de los que pueda deducirse su realización futura con certeza.

La autoridad fiscal, como cualquier otra, puede afectar la esfera jurídica de los administrados con motivo del ejercicio de sus atribuciones, por exceso o defecto. Es el caso de una resolución emitida por las autoridades administrativas con motivo de una consulta fiscal cuyo contenido no es favorable a las pretensiones del contribuyente, pues de no impugnarse, la autoridad se obliga a aplicar su contenido en los posteriores actos de aplicación de la norma. Recordemos que los errores cometidos por las autoridades al resolver una consulta fiscal si traen aparejados efectos nocivos al interés jurídico del contribuyente, pues el contribuyente desde el momento en que le contestan en un determinado sentido, sabe cual va a ser el actuar de la autoridad, y los perjuicios que se le podrían ocasionar podrían ser exorbitantes.

Ahora bien, para que se produzca el agravio se requieren forzosamente cuatro elementos, a saber:

- A)** Elemento material u objetivo, que consiste en el daño o perjuicio inferido a cualquier gobernado en relación con las garantías constitucionales de que es titular;
- B)** Elemento subjetivo pasivo, que lo integra la persona a quien la autoridad infiere el agravio;
- C)** Elemento subjetivo activo, se integra por la autoridad que al realizar un hecho positivo o negativo infiere el agravio a un gobernado, y
- D)** Elemento formal, que consiste en el precepto constitucional que ha sido violado por la autoridad que realiza el agravio al gobernado, y que se encuentra tutelado por el juicio de garantías.

En el supuesto de la nueva redacción del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el agravio que sufre el administrado o consultante puede ser de naturaleza variada, ya sea la mala fundamentación de la consulta, porque los preceptos que se pretenden aplicar no son congruentes con las circunstancias particulares y concretas que se plantean, incluso, la constitucionalidad de los preceptos en que se funda la consulta.

Bien puede resolver la autoridad en el amparo, que una resolución contraria a las pretensiones de quien realiza una consulta fiscal no produce un agravio personal y directo, pues la naturaleza de la resolución es no vinculatoria, en algunos casos, en consecuencia no genera un agravio personal y directo en la esfera jurídica del administrado. Por el contrario, cuando la resolución recaída a una consulta fiscal tiene efectos vinculatorios para la autoridad si causa un agravio personal y directo cuando su fundamento no es aplicable al caso que se plantea y no se controvierte su contenido.

La sola emisión de un acto de autoridad administrativa que se funda en un criterio erróneo produce un agravio jurídico al administrado, sobre todo si ese criterio debe aplicarse de forma obligada en detrimento de los derechos que a favor del gobernado consignan las leyes secundarias.

4.6.3 SUSTANCIACIÓN

El Juez de Distrito debe examinar primeramente el escrito de demanda, y si llegare a encontrar alguna causal de improcedencia, desechará de plano la demanda de garantías planteada por el quejoso; si hubiere alguna irregularidad en el escrito de demanda, el Juez de Distrito competente mandará prevenir al promovente a fin de satisfacer los requisitos omitidos dentro del plazo de tres días. En caso de no subsanar las fallas, no hiciere las aclaraciones conducentes o no presentare las copias de traslado dentro del plazo señalado, se tendrá por no interpuesta la demanda, cuando el acto reclamado sólo afecte derechos patrimoniales del quejoso. Fuera de las anteriores hipótesis y transcurrido el plazo señalado sin haberse dado cumplimiento a la prevención, el juez mandará correr traslado al Ministerio Público, por veinticuatro horas, y en vista de lo que éste exponga, admitirá o desechará la demanda, dentro de otras veinticuatro horas, según fuere procedente.

4.6.4 DEMANDA

Puede entenderse por demanda *“el escrito inicial con que el actor, basado en un interés legítimo, pide la intervención de los órganos jurisdiccionales para la actuación de una norma sustantiva en un caso concreto.”*⁴⁴ Por tratarse del juicio de amparo o de garantías en contra de una resolución que pone fin a una consulta fiscal, el actor es denominado como quejoso, quien acude ante los órganos jurisdiccionales de la materia en clamor de justicia constitucional.

⁴⁴ **BECERRA BAUTISTA**, José, “El proceso civil en México”, 17ª edición, Porrúa, México, 2000. p. 30.

Los requisitos formales de la demanda de amparo indirecto han sido previstos por el legislador en el artículo 116 de la Ley de la materia, en donde se deben satisfacer los siguientes:

I.-El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueve en su nombre;

II.-El nombre y domicilio del tercero perjudicado;

III.- La autoridad o autoridades responsables; el quejoso deberá señalar a los titulares de los órganos de Estado a los que la ley encomiende su promulgación, cuando se trate de amparos contra leyes;

IV.-La ley o acto que de cada autoridad se reclame; el quejoso manifestará, bajo protesta de decir verdad, cuáles son los hechos o abstenciones que le constan y que constituyen antecedentes del acto reclamado o fundamentos de los conceptos de violación;

V.- Los preceptos constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas, así como el concepto o conceptos de las violaciones, si el amparo se pide con fundamento en la fracción I del artículo 1o. de esta ley;

Aunado a lo anterior, el promovente de la demanda deberá exhibir las copias para las autoridades responsables, el tercero perjudicado si lo hubiere, el Ministerio Público y dos para el incidente de suspensión si se pidiera ésta y no tuviera que concederse de plano conforme a esta ley.

4.6.5 INFORME JUSTIFICADO

Una vez admitida la demanda de garantías, se pedirá informe con justificación a las autoridades responsables. Las autoridades responsables están obligadas a rendir su informe con justificación dentro del término de cinco días, pero el juez de Distrito podrá ampliarlo hasta por otros cinco cuando estimara que el caso por su importancia lo amerita. No obstante, las autoridades responsables rendirán su informe con justificación con la anticipación que permita su conocimiento por el quejoso, cuando menos ocho días antes de la fecha para la

celebración de la audiencia constitucional; en todo caso, si el informe no se rinde con dicha anticipación, el juez podrá diferir o suspender la audiencia, a petición del quejoso o del tercero perjudicado, lo que podrá hacerse oralmente al momento de la audiencia.

Las autoridades responsables deberán rendir su informe justificado dentro del cual expondrán las razones y fundamento legal que les permita sostener la constitucionalidad del acto reclamado o, en su caso, la improcedencia del juicio de amparo. Así las cosas, las autoridades hacendarias deberán rendir su informe en relación a la respuesta que dieron a la consulta fiscal planteada por el particular, dentro del cual habrán de sostener la legalidad y constitucionalidad de su respuesta, y al mismo tiempo sostener la improcedencia del juicio de garantías, en base a la falta de agravio directo y personal de la parte quejosa.

Cabe señalar que si la autoridad responsable deja de rendir su informe justificado habrá de presumirse cierto el acto reclamado, salvo prueba en contrario. Como en otros procesos, la carga de la prueba se arroja hacia quien afirma, por lo que en el caso concreto, el quejoso debe demostrar la veracidad de las circunstancias que determinen la inconstitucionalidad del acto reclamado cuando dicho acto no sea violatorio de garantías en sí mismo, sino que su constitucionalidad o inconstitucionalidad dependa de los motivos, datos o pruebas en que se haya fundado el propio acto.

4.6.6 INTERVENCIÓN DEL MINISTERIO PÚBLICO

De conformidad con el artículo 157 de la Ley de Amparo, los Jueces de Distrito cuidarán de que los juicios de amparo no queden paralizados, especialmente cuando se alegue por los quejosos la aplicación por las autoridades de leyes declaradas inconstitucionales por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, proveyendo lo que corresponda hasta dictar sentencia, salvo los casos en que esta ley disponga expresamente lo contrario.

El Ministerio Público cuidará del exacto cumplimiento de esta disposición, principalmente en los casos de aplicación de leyes declaradas jurisprudencialmente inconstitucionales, y cuando el acto reclamado importe peligro de privación de la vida, de la libertad, o entrañe deportación, destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal.

4.6.7 AUDIENCIA CONSTITUCIONAL

La audiencia constitucional será pública. Abierta la audiencia se procederá a recibir, por su orden, las pruebas, los alegatos por escrito y, en su caso, el pedimento del Ministerio Público; acto continuo se dictará el fallo que corresponda.

La audiencia constitucional es una, y solo de manera excepcional podrá aplazarse por los siguientes motivos:

- La falta de las documentales que las autoridades dejaron de proporcionar, siempre y cuando con oportunidad el interesado las hubiese solicitado.
- Si al presentarse un documento por una de las partes, otra de ellas lo objetare de falso, el juez suspenderá la audiencia para continuarla dentro de los diez días siguientes; en dicha audiencia, se presentarán las pruebas y contrapruebas relativas a la autenticidad del documento.

4.6.8 LA SENTENCIA Y SUS EFECTOS

La sentencia es uno de los tipos o clases de resoluciones judiciales, a través de la cual se pone fin al proceso; además de poner fin al proceso, en la sentencia, el juez se puede pronunciar sobre el fondo del asunto que se le ha encomendado enjuiciar; aplicando la ley general al caso concreto, o en su caso se

niega a pronunciarse sobre el fondo del negocio, sin dirimir la controversia por una serie de circunstancias formales que le impiden resolver la sustancia de la litis.

Se trata del acto jurisdiccional que resuelve la controversia planteada, declarando, condenando o absolviendo

El fundamento constitucional de las sentencias en el amparo, lo podemos encontrar en la fracción II del artículo 107, que a la letra se inserta:

“Artículo 107.- Todas las controversias de que habla el Artículo 103 se sujetarán a los procedimientos y formas del orden jurídico que determine la ley, de acuerdo con las bases siguientes:

(...)

II.- La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare;

(...)”

El administrado que se inconforme con una resolución recaída a una consulta fiscal, deberá precise perfectamente la violación constitucional de que ha sido objeto, pues de lo contrario, de ser procedente el juicio de garantías corre el riesgo de no ser protegido por la sentencia de amparo, por la ausencia o defectos en sus planteamientos constitucionales.

4.7 CONCLUSIONES

1. A través del presente trabajo de investigación se hacen una serie de críticas a las reformas realizadas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, porque su nuevo contenido parece un intento para disminuir la oportunidad de los particulares de defender su postura legal frente a situaciones jurídicas concretas que, por la complejidad de la normatividad de la materia no son fácil de resolver.

2. La realidad de la reforma es que se ha dejado sin defensa a los particulares que consulten a las autoridades fiscales sobre el alcance e interpretación de preceptos jurídicos de la materia, cuando a dicha consulta le recaiga una resolución desfavorable para sus pretensiones, toda vez que las resoluciones que al efecto se emitan no tienen efectos vinculatorios para los particulares, puesto que estos podrán impugnar los criterios de la consulta una vez que hayan sido aplicados por las autoridades fiscales; en tal virtud, el agravio solo vendrá al momento en que se ejecute el acto de autoridad por virtud del cual se aplique el criterio sustentado por las autoridades fiscales, no antes.

3. Lo anterior implica a todas luces una vulnerabilidad al derecho a la información, vinculado estrechamente con el derecho de petición, tutelados constitucionalmente, ya que se coarta el derecho de los contribuyentes de impugnar la resolución recaída a la consulta fiscal, cuando ésta sea contraproducente a sus intereses, estableciendo como condición a la impugnación vía juicio contencioso administrativo, al hecho de que la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas, situación que resulta ser ociosa, partiendo del extremo de que cuando acontezca tal circunstancia, el particular de cualquier forma tiene expedito su derecho de impugnar.

4. Partiendo de la premisa de que el contribuyente desea hacer una consulta real y concreta sobre la aplicación de diversas normas fiscales, es evidente que el principal objetivo es tener seguridad jurídica de que la manera en que desea conducirse respecto a la aplicación de una situación en específico es correcta o no, y si a ello la autoridad contesta de una manera negativa a sus intereses, el particular deberá acatar dicha determinación, puesto que no tendrá medio de impugnación ordinario (juicio contencioso administrativo) en contra de tal resolución, por tanto, el criterio de la autoridad plasmado en su respuesta será inobjetable.

5. En tal extremo, la figura de la consulta se torna inactiva, y entonces nace la interrogante de ¿cuál es la finalidad de hacer creer a los contribuyentes que tienen el derecho a realizar una consulta?, si finalmente la respuesta que recaiga no podrá ser analizada por el Órgano Jurisdiccional competente para ello (Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa), sino hasta que la misma le sea aplicada. En tal situación vienen a mi mente dos supuestos, el primero, cuando el contribuyente acate el criterio de la autoridad y actúe de determinada forma, caso en el cual no se deberán tener problemas con la autoridad hacendaria en un futuro, respecto a esa situación en específico, ya que el contribuyente actuó en el sentido en el que se indicó en la respuesta de la consulta, en consecuencia, jamás existirá ese acto de autoridad en el que se aplique el criterio de la consulta, pues la autoridad no emitirá una resolución para decirle que hizo bien las cosas; y en un segundo supuesto, cuando el particular no acate la determinación de la autoridad, el momento en que se aplicará el criterio de la consulta acontecerá cuando se emita la liquidación correspondiente, y hasta entonces ¿con qué objeto se hace alusión al derecho de impugnación, recaído a la resolución de una consulta fiscal?, si de cualquier forma cuando al particular se le aplique el criterio de la autoridad que le será desfavorable, esto es, cuando se liquide algún ejercicio fiscal, o se le niegue algún derecho (puede ser una devolución), puede impugnar el acto de autoridad, no por el derecho que se contempla en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sino porque tal resolución por sí misma es impugnabile.

6. En efecto, lo que acontece es que se ha dejado a la figura de la consulta fiscal como una mera ficticia jurídica, pues no tiene razón de ser el hecho de que el artículo 34 del Código de referencia otorgue supuestamente el derecho a los contribuyentes de impugnar la resolución recaída a una consulta, si tal derecho de impugnación depende de una circunstancia a futuro, de realización incierta, que dependerá precisamente del actuar que tenga el particular respecto del resultado de la consulta; de ahí que el amparo indirecto sea la única alternativa que tienen los contribuyentes para hacer frente a esta reforma que ha sido elaborada en

contra de los derechos de los contribuyentes, dejándolos en fehaciente desventaja respecto de las autoridades.

7. Es así que se insiste en el hecho de que la reforma ha dejado sin defensa a los particulares que consulten a las autoridades fiscales sobre el alcance e interpretación de preceptos jurídicos de la materia, sobre la que recaiga una resolución desfavorable para sus pretensiones, toda vez que los contribuyentes podrán impugnar los criterios de la consulta una vez que hayan sido aplicados por las autoridades fiscales. En tal virtud, el agravio solo vendrá al momento en que se ejecute el acto de autoridad por virtud del cual se aplique el criterio sustentado por las autoridades fiscales, no antes.

8. Las restricciones que poco a poco se han ido impuesto a los consultantes provocan que la institución de referencia vaya perdiendo su esencia y su naturaleza jurídica en detrimento de los derechos que asisten a los contribuyentes.

Solo el tiempo nos dará la razón, pero al menos, desde el punto de vista formal y especulando un poco, validamente se puede decir, que la modificación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación del 28 de diciembre del año 2006 significa un retroceso legislativo, que a todas luces limita los derechos del contribuyente, ya que por el momento, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha dejado de ser competente para resolver cualquier asunto que se le plantee con motivo de una resolución recaída a una consulta fiscal.

Para efecto de tutelar las garantías de seguridad jurídica que nuestra Carta Magna establece, a efecto de no dejar en estado de indefensión a los contribuyentes, puesto que deben de tener la posibilidad de impugnar las resoluciones recaídas a las consultas fiscales que se formulen a través de los medios de defensa ordinarios, se propone la modificación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, tal como se encontraba hasta antes de la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006.

Bibliografía

ACOSTA ROMERO, Miguel, "Teoría general del derecho administrativo", 12ª edición, Porrúa, México; 1995.

ARTEAGA NAVA, Elisur, "Derecho Constitucional", Oxford University Press, México; 1998.

ARELLANO GARCÍA, Carlos, "El juicio de amparo ", 6ª edición, Porrúa, México, 2000.

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, "Derecho fiscal", 18ª edición, Themis, México; 2004.

BÁEZ MARTÍNEZ, Roberto, "Manual de derecho administrativo", editorial Trillas, México; 1990.

BECERRA BAUTISTA, José, "El proceso civil en México", 17ª edición, Porrúa, México, 2000.

BORJA SORIANO, Manuel. "Teoría General de las Obligaciones". Porrúa, 20ª edición. México, 2006.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Diccionario de Derecho Constitucional, garantías y amparo", 6ª edición, Porrúa, S.A. México; 2000.

BURGOA ORIHUELA, Ignacio, "Derecho Constitucional mexicano", 14ª edición, Porrúa, S.A. México; 2001.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho fiscal constitucional", Oxford University Press, México; 2002.

CARRASCO IRIARTE, Hugo, "Derecho fiscal", segunda parte, 2ª edición. Oxford University Press, México; 2002.

CASTREJON GARCÍA, Gabino Eduardo, "Derecho Tributario", editorial Cárdenas, México; 2002.

CASTRO Y CASTRO, Juventino V. "Lecciones de garantías y amparo". Porrúa, México, 1994.

CLARÍA OLMEDO, Jorge, "Derecho procesal I", ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina; 1982.

CUEVA, Arturo de la, "Derecho fiscal", Porrúa, México; 1999.

CURIEL VILLASEÑOR, Omar, "Principios Tributarios", editorial ISEF, México; 2002.

DE LA GARZA, Sergio Francisco. "Derecho Financiero Mexicano". Editorial Porrúa. 18ª edición. México, 2000.

DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto, "Principios de Derecho Tributario", 4ª edición, editorial Limusa, México; 2003.

DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto y **LUCERO ESPINOSA**, Manuel. "Elementos de Derecho Administrativo", Editorial Limusa, México, 1999.

DIEP DIEP, Daniel, "Defensa fiscal, tratado teórico, práctico", Editorial Pac, México; 1999.

ESTRADA LARA, Juan Manuel, "La defensa fiscal, conceptos, teorías y procedimientos", Editorial Pac, México; 1999.

ESTRADA LARA, Juan Manuel, "La interpretación jurídica de las leyes fiscales", Editorial Pac y Universidad de Guanajuato, México; 2004.

ESTRADA RODRÍGUEZ, José Guadalupe, "Los supuestos de procedencia del juicio de amparo", Tribunal Superior de Justicia del estado de Zacatecas, México, 2002.

FERRER MAC- GREGOR, Eduardo, "La acción constitucional de amparo en México y España", Edit. Porrúa, S.A. México; 2000.

FLORES ZAVALA, Ernesto. "Finanzas Públicas"; Porrúa, 34ª edición, México; 2004.

FRAGA, Gabino, "Derecho administrativo", 38ª edición, Porrúa, México; 1998

GARCÍA MAYNEZ, Eduardo, "Introducción al estudio del derecho", Porrúa, S.A. México; 1985.

GIULIANNI FONROUGE, Carlos M. "Derecho financiero". Vol. 1, 8ª edición, Lexis Nexos, Argentina; 2003.

GÓMEZ LARA, Cipriano, "Teoría general del proceso", 8ª edición, Harla, México, 1990.

GONGORA PIMENTEL, Genaro, "Introducción al estudio del juicio de amparo", 5ª edición, Porrúa, S.A. México; 1995.

GONZÁLEZ PÉREZ, Jesús, "Procedimiento administrativo Federal", 2ª edición. Porrúa, México; 1997

GUASTINI, Ricardo, "Estudios sobre la interpretación Jurídica", 4ª edición. Editorial Porrúa, S.A. y UNAM, Traducción: Miguel Carbonell y Marina Gascón, México; 2002.

GUASTINI, Ricardo. "Estudios de Teoría Constitucional"; 2001.

JARACH, Dino. "Finanzas Públicas y Derecho Tributario". Editorial Cangallo, 1ª edición, 1982.

JARACH, Dino. "El hecho imponible". Editorial Abeledo Perrot. Buenos Aires, 1982.

LUCERO ESPINOSA, Manuel, "Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación", Porrúa, México; 1990.

MABARAK CERECEDO, Doricela, "Derecho Financiero Público", editorial Mc Graw Hill, México; 1996.

MARGAÍN MANAOTOU, Emilio, “De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad”, 5ª edición, Porrúa, México; 1995.

MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano”, Porrúa, México; 2003.

MORESO, José Juan, “La indeterminación del derecho y la interpretación de la Constitución”, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, España; 1997.

NAVA NEGRETE, Alfonso, “Derecho procesal administrativo”, Porrúa, México, 1959.

ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, “Primer curso de derecho tributario mexicano”, Porrúa, México; 2004.

PAREDES MONTIEL, Marat y **RODRÍGUEZ LOBATO**, Raúl. “El principio de reserva de ley en materia tributaria”. Porrúa, México, 2001.

PÉREZ BECERRIL, Alonso, “Presunciones tributarias en el derecho mexicano”. Porrúa, México; 2001.

PINA VARA, Rafael de y José **CASTILLO LARRAÑAGA**, “Instituciones de derecho procesal civil”, 27ª edición, Porrúa, México, 2003.

QUINTANA ROLDÁN, Carlos Fernando. “Derecho Municipal”. Porrúa, 8ª edición. México, 2005.

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, “Derecho fiscal”, 2ª edición, Oxford University Press, México; 1998.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “Derecho fiscal mexicano”, 2ª edición, Porrúa, México; 2001.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, “Segundo curso de derecho administrativo”, 2ª edición, Porrúa, México; 2002.

SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G. “Derecho Tributario”. Cárdenas Velasco Editores, 3ª edición. México, 2002.

SÁNCHEZ MIRANDA, Arnulfo. “Aplicación práctica del Código Fiscal de la Federación”. Ecafsa; México, 1997.

TREVIÑO GARZA, Adolfo, “Tratado de derecho contencioso administrativo”, Porrúa, México, 1997.

V. CASTRO, Juventino, "El sistema del derecho de amparo", 2ª edición, Porrúa, México; 1992.

FUENTES LEGISLATIVAS

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa
- Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente
- Código Fiscal de la Federación