



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

PRERROGATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ACTOS DE
LA AUTORIDAD FISCAL EN EL EJERCICIO DE FACULTADES DE
COMPROBACIÓN.

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A:

GERARDO GUTIÉRREZ CASTELLANOS.

ASESOR:
LIC. ENRIQUE MARTÍN CABRERA CORTÉS





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

AGRADECIMIENTOS.

En la presente parte se brinda agradecimiento y reconocimiento a diversas personalidades que en una época y lugar de mi vida ocupan un lugar especial.

A mi madre, María Guadalupe Castellanos Gómez (+), por darme la vida, entregarla, enseñarme que un arduo camino, solo se recorre con el esfuerzo, la perseverancia y voluntad, sin importar la condición física, de salud, medio, edad genero; por pensar positivo y con perspectiva al futuro encaminado a obtener lo que se persigue aún de los obstáculos que se presenten, por el recuerdo de tu esfuerzo y a tu memoria, gracias.

A mi padre, Máx Gutiérrez Álmaraz, agradezco la confianza depositada, el cariño, el esfuerzo de una vida de trabajo, enseñanzas, disciplina, valor, honestidad, por la tenacidad demostrada en la adversidad cuando se persigue un objetivo, por dar el ejemplo de la constancia y temple par vencer obstáculos de cualquier magnitud, por dirigir y heredar la astucia, sagacidad y la inteligencia como modelo de vida, y sobre todo por estar habitualmente a mi lado, y alentar mis objetivos, eternamente gracias.

A mi hermano Germán Gutierrez Castellanos, por ser amigo, por alentarme, educarme, serenarme, por su cordura, alentar los sueños, esperanzas, por discernir con elocuencia un largo camino a mi lado en los diversos escenarios de nuestras vidas familiar, escolar, deportiva, estudio, profesional y la actual, por disfrutar la diversión en la adversidad y por mirar comúnmente el lado positivo aún de lo más adverso y compartir conmigo ese ideal, y sobre todo por ser mi hermano.

A mi familia nuclear, Maribel Ruiz Guzmán, Karina Itzel Gutiérrez Ruíz, Germán Gutiérrez Ruíz y Jose Gerardo Gutiérrez Ruíz, esposa e hijos , por que el pensar en ellos y su existencia tan fabulosa, me llena de motivos para seguir adelante en un camino a veces adverso, al que alimentan de esperanza, y por depositar en mi la fe que me brinda tenacidad cada vez que voy, defino y cumplo objetivos como el presente, en el que se encuentran presentes por la importancia que representan para mi, los amo.

A María Elena Vela Nieto, por tomar en su oportunidad el papel de madre en un momento crucial de mi existencia, por la confianza depositada, el cariño, enseñanzas, disciplina, valor, honestidad, por compartir con mi padre, hermano y conmigo una parte de tu vida por apoyar mi sueños y objetivo, por lo que das sin mirar y esperar nada a cambio, gracias.

A la Lic. Lilia María de Guadalupe González Guerrero, por ser la magnífica persona que eres, por brindarme tu amistad, consejos, confianza y confianza profesional para mi propio desempeño y sobre todo por la enseñanza de esta materia tan compleja, gracias por compartir con el suscrito tanta gama de conocimientos y por permitirme participar en un entorno tan importante como lo fue el de tu gestión.

A Esther Cuevas Rodriguez, por invitarme permitir colaborar y ser compañeros, por que esa fue la entrada de mi participación profesional en el área penal fiscal y las subsecuentes hasta la actual.

Al Lic. Víctor Manuel Maldonado Quiroz, por entregar los conocimientos de esa herramienta esencial, por el conocimiento que desdobra en cada exposición y por la grandeza del beneficio que conlleva, en una nueva cultura de personas, de nuevos seres.

Al Lic. Francisco V. Ibarra Miravete (+), por el conocimiento compartido, la amistad, confianza y la ayuda brindada espontanea fraterna y noble, por otorgarme confianza profesional e incondicionalmente durante su gestión.

A los profesores Licenciados, Ruíz Sánchez, Mata Cota, Cabrera Cortes, Sigrit, Martínez Castaño, Castañeda Espinosa, Álvarez Rodríguez, Sánchez Cortez, por su enseñanza, su profesionalismo, compartir los conocimientos, estrategias formas de estudio, dirigir el conocimiento el tiempo que invierten en cada clase y compromiso para formar nuevos profesionales.

Al coach Eduardo Lozada Aguilera, entrenador en Jefe de la Organización Oriente de Foot Ball Americano de la ONEFA, Organización Nacional Estudiantil de Foot ball Americano, y de **"HURACANES"**, con sede en la entonces ENEP Aragón, a los coachs Carlos Ruiz Torres, Jorge Negrete, Porfirio Vargas (+), Rodolfo Hernández y Germán Gutierrez Castellanos, por su enseñanza, por la confianza depositada, por complementar mi enseñanza y aprendizaje universitario, y convertirme en atleta con mente y cuerpo sano, pero sobre todo por darme la oportunidad de cumplir el sueño de defender en el deporte de mi pasión, el sentimiento del goya, y los colores de mi alma mater.

Al los entonces Teniente Zarate, Subteniente Efrén Ramirez, Capitán Román Lopez y Capitán Bermúdez, del 2° Regimiento de Artillería, por la disciplina, las enseñanzas, el conocimiento en su materia, por ejemplificar y llevar al grupo con el esfuerzo al logro de los objetivos y de la tarea encomendada como una fase del aprendizaje fuera de lo común.

Al entonces Sargento Gregorio Tovar Jaimes, del Batallón de fusileros paracaidistas, por su fraternal amistad y consejos para conseguir sueños y objetivos

A mis amigos Adolfo, Jesús, Fernando, Alejandro, Pipo, Víctor, Pepina, Laura, Beto, Jorge, Germán, Juan Carlos, Fidel, Jano, Leticia, Juan, Toño, Martín, Rebeca, Ana Luisa, Rubén, Víctor, Dulce, Víctor, todos ellos por su amistad los buenos momentos de diversión, compañerismo y fraternidad en cada una de las épocas en que se presentaron en mi vida.

A María Elena Ribas(+) y Leticia Ríos Cruz, entrañables amigas de una época bella que pusieron en puerta a la persona que me otorgó los más grandes amores (mis hijos), y el camino que ahora concluyo.

Al C. P. Luis Manuel Pérez Madrigal, entrañable amigo, por el ejemplo de compartir sus conocimientos su desempeño profesional, compañerismo, alentar a los demás a dar más esfuerzo por cada día más, amistad y humanidad que lo lleva a ver por el bien común, se distingue.

A Víctor Martínez Ramírez y Mónica García Ortiz, por su amistad y apoyo incondicional para lograr este objetivo.

A la Mtra. Blanca Esthela Mercado Rodríguez, por la confianza depositada y por conferirme tan alta responsabilidad, en su gestión, por los amplios conocimientos compartidos, por su invaluable apoyo y amistad.

A los sinodales que integran el jurado de este proyecto.

Lic. Enrique Cabrera Cortes, Asesor de la investigación y tesis, por la amistad brindada, el invaluable apoyo para la consecución de este proyecto, ahora realidad, por entender y alentar la inquietud plasmada en el resultado y propuesta de este trabajo de investigación.

Lic. Gustavo Jiménez Galvan, Titular del Seminario de Derecho Fiscal, Mercantil y Económico, por la aceptación del tema, el apoyo brindado, los consejos y observaciones efectuadas tendientes para el logro de la conclusión del presente.

Lic. Patricia García Carrasco, por la aceptación del tema el apoyo brindado y los consejos y observaciones efectuadas para el logro de la conclusión del presente.

Doctora Elisa Palomino Ángeles, por la disponibilidad y colaboración, la aceptación del tema el apoyo brindado y los consejos y observaciones efectuadas para el logro de la conclusión del presente.

Al Maestro Mauricio Sánchez Rojas y al Lic. Jorge Ramírez Robledo, por el interés y apoyo otorgados para la conclusión del proceso que hoy concluye.

A la Universidad Nacional Autónoma de México, a la entonces Escuela Nacional de Estudios Profesionales Aragón, hoy Facultad de Estudios Superiores Aragón, noble institución, que es una sola, y como tal desde siempre, con empeño denodado y en cualquier ámbito, sobre todo el profesional me llena de orgullo, me enaltece señalar que mi razonamiento y conocimiento intelectual de sus entrañas adquirí, que como noble guerrero en la competencia diaria del hacer, con los competidores de otras instituciones, en supremacía por convicción tu nombre en alto en todo momento elevaré, pondré empeño en agradecerte con cada ejercicio de mi actuar, con firmeza y pasión en cada paso, seguro del respaldo de la fuerza de la máxima idea del ideal que reza, por mi raza hablara el espíritu.

Por que el pensar otorga el bien máspreciado para el hombre que es la libertad; libertad que me lleva a la idea de que en el universo y en este mundo colmado de la diversidad de manifestaciones de vida, ciencia, arte, política, naturaleza, religión y demás cuestiones de grandeza, ese silogismo, que deriva en esa esencial operación mental, del raciocinio, me lleva a discernir que en el universo, y en la vida nada sale de la nada, y por la fe que vive dentro de mi ser, a Díos gracias.

**PRERROGATIVAS DE LOS CONTRIBUYENTES ANTE LOS ACTOS
DE LA AUTORIDAD FISCAL EN EL EJERCICIO DE FACULTADES
DE COMPROBACION.**

CAPITULO 1.

1.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL FISCO.

	Pag.
1.1- El fisco a través de los tiempos.	1
1.2- Antecedente histórico del fisco en México.	2
1.3- El antecedente constitucional del que deriva dicho sistema.	14

CAPITULO 2.

**2.- CARACTERISTICAS DE LAS NORMAS FISCALES Y SU
APLICACIÓN.**

2.1.- La aplicación y consideración de las normas fiscales autoaplicativas y heteroaplicativas en razón de su existencia.	21
2.2.- La efectiva equidad de la aplicación de las normas fiscales.	40
2.3.- El estricto sentido aplicativo de la norma tributaria.	46

CAPITULO 3.

**3.- LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y EL EJERCICIO DE
FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.**

3.1- El estado regulador del sistema fiscal mexicano y la carta de los derechos del auditado.	54
3.2- Inicio de facultades de comprobación.	59

3.3- Cumplimiento en estricto apego a la carta de los derechos del contribuyente auditado, su aspecto preventivo ante probables abusos de la autoridad fiscal.	61
3.4- La carta de los derechos del auditado y el Código Fiscal de la Federación. ...	63

CAPITULO 4.

4.- EFECTOS DE ILEGALIDAD POR VIOLACION DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

4.1- Violación de los derechos del auditado, vicios de procedimiento y legalidad prevista en el Código Fiscal de la Federación.	70
4.2- Efectividad de los medios de defensa que otorga la misma autoridad y del juicio contencioso.	89
4.3- Trascendencia legal de los vicios de procedimiento y violación de derechos.	106
4.4- La autoridad judicial federal como último mediador en la relación jurídico, tributaria del estado con los contribuyentes.	119
4.5- Aplicación de la jurisprudencia como último aspecto aplicable en controversias fiscales que pone fin y clarifica la legalidad de la actuación de la autoridad fiscal.	126

CAPITULO 5.

5.- VICIOS DE PROCEDIMIENTO Y EXPECTATIVAS DEL FISCO PARA REVISIONES SUSCEPTIBLES DE CAUSA PENAL.

5.1- Aspecto legal que debe reunir vía administrativa un asunto susceptible de causa penal.	135
5.2- Efectos legales del ejercicio de facultades de la autoridad fiscal respecto de presuntas conductas delictivas.	137

5.3- Características punibles de los delitos fiscales.	138
5.4- Los vicios de procedimiento y la petición de la autoridad fiscal del ejercicio de la acción penal y de la acción procesal penal.	169
5.5- Influencia de la resolución que pone fin a una controversia fiscal, respecto al ejercicio de la acción procesal o penal hasta la conclusión del mismo.	172
Conclusiones.	182
Bibliografía.	197
Legislación.	200

INTRODUCCION.

En el presente estudio se desea plasmar la actividad de la autoridad fiscal, como órgano regulador del Estado en materia tributaria, con la fuerza coactiva que detenta, derivada del poder de imperio del Estado que regula un territorio y una población, mismo que debe llevarse a cabo dentro de la armonía, equidad e igualdad que prevalece en la Ley. La carta de los derechos del contribuyente auditado como un documento tangible en apariencia, pero un tanto ocioso, creado por la autoridad con auspicio de diversos sectores de la población pretende regular o dar una semblanza de la legalidad contenida en actos de la autoridad administrativa derivada del poder ejecutivo federal, con una delimitada ejecución emanada del ejercicio del poder público, con la finalidad de verificar si un amplio sector o sectores de ciudadanos denominados contribuyentes respetan en tiempo y forma el entero contributivo que a través de generaciones y de los tiempos los individuos afectos han realizado para el actualmente denominado gasto público que un Estado tiene derecho a recibir a fin de cumplir la obligación de proporcionar bienes y servicios.

El marco legal que regula tal actividad resulta complejo, tanto para el estado como para los gobernados; sólo que para estos últimos también infiere fragilidad al momento del actuar de la autoridad fiscal, pues el poder que detenta el organismo ejecutor para tal actividad, a veces créase ilimitado por el conjunto de ciudadanos servidores públicos que lo ejercen, de ahí el por qué la creación unilateral de la autoridad fiscal del citado documento, el cual tiene como finalidad dar al ente jurídico revisado, únicamente información general de las características formales de legalidad que revisten dicho acto, porque la esencia jurídica de tal acto proviene de la Constitución considerada como la carta magna de la cual se derivan las leyes especiales y generales que regulan dicha actividad, principal prerrogativa del contribuyente ante el poder de imperio del estado. Razón por la cual la complejidad de los mismos representa una gran importancia y trascendencia legal, misma que al

ser controvertida por el particular en el ejercicio de su garantía de audiencia que como prerrogativa le otorga la carta magna y que derivada de la impugnación crea precedentes de peso, que la autoridad judicial toma en consideración, que en su oportunidad clarifican las lagunas legales y excesos de ilegalidad en el actuar de la autoridad fiscal, a través de un profundo razonamiento lógico jurídico diferenciando con prudencia lo justo de lo injusto.

Es así como pretendió el Estado, vía la autoridad fiscal en cada acto que inicie, garantizar la legalidad en el procedimiento administrativo de revisión para el cual está facultada la S. H. y C. P., a través entonces, de la Subsecretaría de Ingresos y actualmente del Servicio de Administración Tributaria, al entregar al auditado un tanto de la carta de los derechos del contribuyente auditado, a fin de dejar en claro la presencia fiscal con sus alcances y limitaciones, dicha por los preceptos legales que regulan el proceso formal de la revisión y que deriva de las obligaciones y prerrogativas contenidas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y propiamente en el Código Fiscal de la Federación, mismo que fija una obligación o una línea a seguir por los visitadores o auditores, para indicar la obligación incumplida, la contribución simplemente no enterada y en su caso, la contribución o contribuciones omitidas u omitida, por algunos contribuyentes a través de engaños y maquinaciones, a efecto de obtener un beneficio con perjuicio y detrimento del fisco federal, situación en la que nuevamente un órgano jurisdiccional del poder judicial federal, otorgará a cada quien lo que en derecho corresponda.

En el presente estudio se plasman cinco capítulos, que enmarcan una perspectiva histórica del fisco, el antecedente constitucional del sistema fiscal mexicano, las características de las normas jurídico fiscales, el ejercicio de facultades del fisco, los derechos y prerrogativas que tienen los contribuyentes, la ilegalidad y violación de esos derechos, los vicios del procedimiento en el ejercicio de facultades de comprobación, la carta de los derechos del contribuyente auditado y su relación con el Código Fiscal de la Federación.

Igualmente, se hace referencia a la efectividad de los medios de defensa, que otorga la misma autoridad, el juicio contencioso o juicio de nulidad, el entorno y características del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el papel de la autoridad judicial federal como el último mediador en la relación jurídico tributaria del estado con los contribuyentes.

Se destaca la presencia y existencia de la jurisprudencia como último aspecto aplicable en las controversias fiscales, las características punibles de los delitos fiscales, la defraudación fiscal y la presencia de la responsabilidad penal fiscal. Cabe señalar que para el desarrollo de la presente investigación se utilizaron los métodos históricos, comparativo, inductivo, deductivo y jurídico.

CAPITULO 1.

1.- ANTECEDENTE HISTORICO DEL FISCO.

1.1- EL FISCO ATRAVES DE LOS TIEMPOS.

Previo al estudio que se presenta, es dable indicar la significación del fisco¹. La amplitud de tan pequeño vocablo que en la definición de la Real Academia de la Lengua Española, lo razona como todo lo referente al erario público o hacienda pública²; en los tiempos antiguos se denominó fisco a la cesta de mimbre que empleaban los tribunos para la recolección del tributo que se fijaba a los pobladores de colonias del imperio romano³.

El Estado, en base a su poder de imperio a través de sus funciones de derecho⁴, encuentra implícita la facultad económico coactiva consistente en la exigibilidad que puede detentar mediante el procedimiento administrativo de ejecución en contra de los bienes del contribuyente moroso, ante la falta de pago de los créditos fiscales de los cuales es sujeto, misma que se encuentra contenida en el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación; esta facultad tiene su antecedente desde la antigüedad, en el bajo imperio romano existieron los **executores** quienes eran los oficiales autorizados para forzar ese tipo de pago; otros oficiales: los **procuratores fisci** nombrados por el emperador decidían las controversias entre el fisco y los particulares. Estos últimos fueron asumiendo y lograron una posición más privilegiada con respecto a los particulares deudores (**debitor fisci**).

Dichos privilegios se identificaron en el reino castellano, como son el de crédito preferente, el de apremio y el de ejecutoriedad de sus actos; en el derecho azteca las

¹ MILLAN GONZÁLEZ ARTURO, La defraudación fiscal y sus consecuencias penales. Editorial Pac. México, 1990. Pág. 7.

² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S. A. 7ª Edición. México, 1994. Pág. 1455.

³ DUGGAN ALFRED. Los Romanos. Editorial Joaquín Mortiz, 7ª Edición. México, 1980. Págs. 54, 55, 80 y 81.

⁴ *Ibid.* Pág. 96, 98, 100 y 101.

autoridades hacendarías, **calpixques** eran los encargados de cobrar los diversos tributos a que eran afectos los pueblos conquistados y que se sancionaban severamente en caso de resistencia al pago, al grado de que si el súbdito obligado a cubrir el tributo no tenía para pagar o si vencía su prórroga sin que cubriera el impuesto, era vendido como esclavo ⁵.

1.1.2 ANTECEDENTE HISTORICO DEL FISCO EN MEXICO.

Los tributos a que estaban obligados los pueblos sometidos a los Aztecas eran de dos tipos:

- a) En especie o mercancías (impuesto según la provincia, su población, riqueza e industria).
- b) Tributos en servicios especiales que estaban obligados a prestar los vecinos de los pueblos sometidos.

El tributo real fue la base material que permitió sostener al Imperio Mexica, su volumen y variedad sugieren un vasto mundo circulante, resultados de la tradición guerrera de sus caballeros Águila, en cuyo centro se hallaba México – Tenochtitlán.

La recaudación de estos pueblos, así como su administración estaba a cargo de funcionarios que requerían de un registro pormenorizado de los pueblos y ciudades tributarios, además de la enumeración y valuación de las riquezas recibidas. La Matrícula de Tributos es uno de los documentos más importantes de los Códices dedicados a la administración y a la Hacienda Pública; a través de ésta podemos conocer las fórmulas de organización económica, además de las diferentes esferas de producción y especialización que tuvieron lugar en el estado Mexica⁶.

⁵ VON HAGEN VICTOR W. Los Aztecas, Editorial Joaquín Mortiz. 14ª Edición. México, 1985. Págs. 27, 40, 50, 65 y 75.

⁶ *Idem.*

Este Códice pertenece a un género relacionado con la administración pública, el de los “tequíamatl”, lo que significa papeles o registros de tributos; su contenido es fundamentalmente de carácter económico, aunque revela con algunas anotaciones, las diferentes formas de vida de los pueblos mesoamericanos.

En la época de la conquista las expediciones españolas fueron, en ocasiones, en búsqueda de aventura y negocio, financiadas por los propios capitanes, quienes con su grupo de soldados asignados debían “rescatar” las tierras en nombre del Rey de España y cobrar su inversión. De esto y de todo el oro y especies preciosas que se “rescatara”, correspondía a la monarquía española la quinta parte, que en adelante se denominaría Quinto Real.

A raíz del descubrimiento de América y para el tercer viaje de Colón, ya estaba organizada la Casa de Contratación de Sevilla, autoridad por la cual tenían que pasar todos los negocios de Indias. Posteriormente, aparece el Consejo de Indias, organismo que prohíbe a todas las demás instituciones de España el conocimiento de aquellos negocios, excepto la inquisición.

La estructura del gobierno general de la Nueva España fue: Real Consejo de Indias, Virrey, Las Audiencias y la Real Hacienda, esta última clasificaba los impuestos y sus fuentes, de la misma manera que lo estaba en España y se dividían en cuatro ramos: Comunes, servían para cubrir los gastos del virreinato, los cuales estaban divididos en treinta y cinco renglones que iban desde la acuñación de moneda hasta, los derechos de introducción por mar; Remisibles, a los que correspondía un estanco de tabacos, naipes y azogue; Particulares, destinados a objetos especiales; y Ajenos, denominados así por no pertenecer al erario ⁷.

Se clasificaba a los ramos o impuestos de la Hacienda del Virreinato, en términos modernos en: impuestos al comercio exterior; impuestos y gravámenes al comercio

⁷ Servicio de Administración Tributaria. Aniversario Historia del Tributo en México. México, 1994. Folleto.

interior; impuestos sobre la agricultura y ganadería; impuestos sobre sueldos y utilidades; impuestos sobre actos, documentos y contratos; impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos; impuestos de captación; de bienes ajenos ⁸.

La principal fuente de riqueza para el conquistador fueron las minas y sus productos, por lo que el ramo que más se atendió y se creó todo un sistema jurídico-fiscal, con el objeto de obtener el máximo aprovechamiento de su riqueza para el estado.

Para hacer efectivos todos estos ramos de impuesto, se creó una máquina burocrática cuya cabeza en la capital de la colonia, lo eran el Virrey y la Audiencia; mientras que en la metrópoli, el Consejo de Indias y la Casa de las Contrataciones de Sevilla.

En la época colonial en la Nueva España, los oficiales reales en la cobranza de la real hacienda tenían jurisdicción coactiva, para aprisionar, ejecutar, vender y rematar bienes. Asimismo, estaban facultados para hacer toda clase de autos y diligencias convenientes hasta cobrar lo que se debiera a las arcas reales, con fundamento en la Recopilación de Indias; tiempo después, ya con la Ordenanza de Intendentes de la Nueva España, esta función fue realizada por los intendentes. Dicha facultad es caracterizada por una unilateralidad la cual prevalece aún tratándose de juicios universales sobre los bienes del contribuyente ⁹.

En el México Independiente 1810 – 1824 y derivado de que a finales del Siglo XVIII, se filtran ideas modernas en todo el Reino de la Nueva España, para preparar una revolución que pondría fin al régimen colonial.

⁸ *Idem.*

⁹ *Idem.*

En 1810, se exceptúa a los indios del pago de las contribuciones que tenían asignadas y se ordena que los Intendentes, Gobernadores y Corregidores informen sobre los demás gravámenes y contribuciones que pesaban sobre ellos¹⁰.

A finales del mismo año se decretan las Proclamas de los Insurgentes en donde se estipula que todos los dueños de esclavos deberían darles la libertad dentro del término de 10 días, cese de contribuciones y tributos a castas y la abolición del papel sellado en todos los documentos.

En 1814 se complementa el sistema fiscal para las provincias, estructurándose la Hacienda para éstas. En 1821 se expide el arancel para el Gobierno de las Aduanas Marítimas en el Comercio del Libre Imperio, siendo éstas las primeras tarifas de importación publicadas en la República Mexicana.

En 1822 se reglamenta la traslación de dinero a puertos, se modifican los derechos sobre vino y aguardiente, se sanciona la libertad para extracción de capitales al extranjero. En 1824 se establecen los principios normativos de las facultades en materia hacendaría del Congreso, aparece el listado de mercancías cuya importación está prohibida, y sanciona el principio de exclusión del pago o erogación que no esté comprendida tácita o expresamente en la Ley de Ingresos o Egresos, excepto en el caso de que sea aprobada por el Congreso.

Durante el gobierno de Benito Juárez, por primera vez las oficinas principales de Hacienda seguían una dirección específica de contabilidad y se llevaban con regularidad las cuentas y disposiciones del ejecutivo¹¹. Entre los principales cambios emanados de su gobierno se puede citar un primer intento para la formación de un catastro de la República; el principio de la posibilidad de la división de las hipotecas; el establecimiento de la Lotería Nacional, y de la contribución federal, consistente en

¹⁰ *Idem.*

¹¹ *Idem.*

un 25% adicional sobre todo entero (pago) hecho en las oficinas de la federación y en la de los estados (antecedentes del IVA).

Como consecuencia de la instauración del decreto de la “Contribución Federal”, que suspendía los pagos por el término de 2 años, Inglaterra, Francia y España convienen ocupar con tropas las plazas y fortalezas del litoral mexicano y nombrar un comisario para la disolución de los conflictos y distribución de las sumas recaudadas. Las tropas españolas desembarcaron, el 12 de diciembre de 1861, y las tropas inglesa y francesa arribaron a Veracruz en los primeros días de enero de 1862.

Durante el Porfiriato, la era del progreso que caracterizó este periodo fue determinada en 1893 con la llegada del Ministro de Hacienda José Ives Limantour. Para nivelar la Hacienda Pública se aumentaron las cuotas de los Estados y la Federación, se redujo el presupuesto y las partidas abiertas del Ejecutivo, se redujeron los sueldos de los empleados, se buscaron nuevas fuentes de ingresos en el gravamen racional de las actividades, especulaciones y riquezas que no contribuían a los gastos públicos; se regularizó la percepción de los impuestos existentes, por medio de una vigilancia activa y sistemática sobre los empleados y contribuyentes. Limantour renegoció la deuda externa y clausuró todas las Casas de Moneda de la República. Para 1910 se registró un superávit de 136 millones de pesos¹².

En la Revolución 1910 – 1917, durante este periodo, el desempeño de la Secretaría de Hacienda siguió utilizando los procedimientos ya establecidos aunque de manera irregular, en la medida que no había un principio de organización de los sistemas fiscales. Los jefes militares se arbitraban recurso por medio de requisiciones de monturas y provisiones¹³.

¹² *Idem.*

¹³ *Idem.*

Para aquellos bienes que exigían desembolsos de dinero, como armas y municiones, tomaban “préstamos forzosos” en papel moneda y en oro.

Cada jefe revolucionario emitía papel moneda y usufructuaban los productos de los derechos de importación y exportación de las aduanas que se encontraban en las regiones ocupadas de cada ejército.

Las oficinas recaudadoras de Hacienda eran dejadas a su disposición a fin de proveerse inmediatamente de fondos y los ejércitos caudillos que tenían la posesión de regiones petrolíferas, recaudaban un impuesto metálico, derivado del petróleo.

Como podrá observarse, en la historia del sistema tributario en México influyen muchos aspectos de la vida de un país que pueden ejemplificar claramente su historia, así como su forma de incidir en el contexto de todas las naciones; sin duda, los testimonios de sus hombres o las leyes bajo las cuales se rigen, e inclusive las guerras, son ricos elementos que ilustran fielmente el desarrollo de cualquier nación, es decir, su evolución.

No menos importante en el desarrollo de las naciones, es su sistema tributario. En él, se encuentran inscritos capítulos enteros de historia: aliados y enemigos; fortalezas y debilidades; carencia y abundancia; en síntesis, una radiografía del devenir histórico de un pueblo.

Desde tiempos prehispánicos, el tributo en México marcó formas culturales y religiosas, así como también relaciones de poder. Ya en la Colonia, se pagaron impuestos para sostener los intentos de dominio global por parte de la Corona Española, y en otro momento, también para sostener a la Iglesia. Durante el México Independiente en sus diferentes etapas, la contribución de todos los ciudadanos ha sido la piedra angular en la construcción del México del que hoy formamos parte¹⁴.

¹⁴ *Idem.*

El sistema tributario de nuestro país es mucho más que una serie de disposiciones fiscales; es parte de nuestra historia, de nuestras costumbres, y por que no, de la idiosincrasia misma del mexicano.

En su función como fisco, detenta una facultad impositiva, consistente en el ejercicio del poder emanado de su soberanía y con fundamento en el derecho, puede establecer el impuesto entendiendo como tal la obligación coactiva sin contraprestación de transmisión de valores económicos en general de dinero en favor del Estado y de los entes menores subrogados, provenientes de uno o varios sujetos económicos, fijando las condiciones de la prestación de un modo unilateral por el sujeto activo de la relación tributaria en virtud de una disposición legal; de lo anterior se desprende que el sostenimiento de la organización y funcionamiento del Estado implica gastos que éste debe sufragar procurándose los recursos o ingresos, a través de las contribuciones que se establecen por el poder público en el ejercicio de una prerrogativa implícita en la soberanía por lo que la obligación de cubrirlo esta regida por normas de orden público ¹⁵.

En el derecho mexicano el fisco se entiende como el conjunto de organismos centralizados de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encargados de determinar la existencia de los créditos fiscales fijar su importe liquido y exigible, percibirlo y cobrarlo e su caso. Esta definición corresponde a su actividad como recaudador; jurídicamente la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo define de la siguiente manera, "Por Fisco debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entere otras cosas, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones impuestos y derechos, siendo autoridades fiscales las que intervienen en la cuestación por mandato legal dándose el caso de que haya

¹⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C. V. 7ª Reimpresión, México, 1985. Pág. 7.

autoridades hacendarías que no sean fiscales, pues aun cuando tengan facultad de resolución en materia de Hacienda, carecen de esa actividad en la cuestación que es la característica de las autoridades fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaría el género y de autoridad fiscal la especie¹⁶.

De la anterior definición se observa que el fisco como organismo centralizado, realiza la función administradora que la Constitución Federal encomienda al presidente de la república. Por Materia Fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos y sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos¹⁷.

El fisco también tiene otras definiciones aplicables. El Tribunal Fiscal de la Federación lo define como el ente autónomo cuando tiene facultades para emitir resoluciones definitivas en la vía administrativa en los casos de su competencia.

Es debido indicar que el fisco también se tiene que observar y definir como autoridad; esto deriva desde el punto de vista en el que ejerce las atribuciones que al presidente le confiere el artículo 89 inciso I), de la Constitución, de ejecutar las Leyes Tributarias y en consecuencia de conformidad con el régimen constitucional de facultades expresas de las autoridades, el fisco sólo puede actuar con la salvedad que la Ley le permite¹⁸.

Como resultado de lo anterior se desprende que el fisco al ejercer su función recaudadora y sancionadora actúa como autoridad, pero en los juicios en que ocasiona la inconformidad de los contribuyentes respecto a las resoluciones o procedimientos de sus unidades administrativas queda ubicado en el mismo plano de

¹⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S. A. 7a. Edición. México, 1994. Pág. 1455.

¹⁷ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Op. Cit.* Pág. 19.

¹⁸ *Ibid.* Pág. 23, 37.

igualdad procesal, sujeto a la decisión del órgano jurisdiccional competente, lo cual indica una relación jurídica en un plano de coordinación¹⁹.

Sin embargo, el fisco en el plano de las resoluciones de supraordinación tiene prerrogativas que lo distinguen de otros entes jurídicos toda vez que éste tiene la atribución de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado que son de interés público, también lo es que tiene que tomar en cuenta la finalidad de que el propio Estado obtenga esos recursos y pueda disponer de tales oportunamente, razón por la cual el Estado le otorga algunos privilegios mismos que se encuentran previstos en tesis de la Corte²⁰.

Sem. Jud. de la Fed. Tomo LV. página 3002.- *“Fisco, Preferencia Del.- Las prestaciones en dinero que el Estado exige en forma unilateral a los ciudadanos, para cubrir sus necesidades económicas, constituyen los tributos públicos y el derecho a exigirlos es por virtud de esa necesidad indispensable para la vida económica del Estado, preferente a la de los particulares, quienes no pueden oponer, frente a las prestaciones del Derecho Público de la colectividad, interés de naturaleza privada y dicha preferencia se deriva también de la necesidad del mismo Estado, de buscar los medios para que no se eluda el cumplimiento de las obligación constitucional de tributar”.*

El primer privilegio de que el fisco goza, radica en el hecho de que sus resoluciones son de aplicación inmediata, en razón de que las autoridades fiscales, pueden exigir el pago de los créditos en favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 constitucional, ese privilegio que se conoce como ejecutoriedad de las resoluciones fiscales; sin embargo, esa ejecución inmediata no significa una gestión de cobro en definitiva sino la obligación del deudor de garantizar el crédito mientras se resuelve la inconformidad que oponga.

¹⁹ *Idem.*

El segundo privilegio se refiere a que las resoluciones que emite tengan presunción de legalidad, esto es que se tienen por legalmente emitidas, para que el particular afectado demuestre su ilegalidad e invalidez, este privilegio se encontró contenido en inciso IV del artículo 201 del antiguo Código Fiscal de la Federación, que en el artículo 68 del mismo vigente para 1996, alude la presunción de legalidad de las resoluciones incluyendo a los actos en tal supuesto, con la obligación de la autoridad deberá probar los hechos que los motiven, cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos de que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

La siguiente característica delimita la preferencia del fisco federal sobre cualquier otro acreedor aun tratándose de fiscos locales siempre y cuando provengan de impuestos, derechos, productos o aprovechamientos, con excepción de los provenientes de créditos hipotecarios o prendarios, de alimentos, de sueldos y salarios etc.,

El derecho fiscal o tributario tiene su origen de un proceso histórico constitucional; el ejercicio del poder fiscal poder de imperio referente a la imposición de tributos, dio origen al Estado moderno de derecho que sienta sus bases en la falta de una legislación tributaria, tal falta de base jurídica en la expedición de leyes ni apego a los principios de economía pública, tomando en consideración únicamente las necesidades del Estado, fijando arbitrariamente la captación de recursos, aunado a que si dicha emisión una vez efectuada tenía éxito en su objetivo se continuaba aplicando en caso contrario la misma se derogaba o dejaba sin efectos a través de disposiciones secundarias o, en ultimo de los casos, se abandonaba su aplicación sin determinación legal alguna lo cual creaba un gran desconcierto entre la población, rechazo, apatía contributiva, vicios, malos manejos y cohecho estimulando la creencia de un sacrificio en favor de los gobernantes y no de las necesidades del gasto público.

²⁰ *Idem.*

Durante una época en la que nuestro país antes de la promulgación de independencia con el yugo de los conquistadores vivió la más brutal imposición de cargas contributivas, lo cual, junto con otros motivos, dio origen al ente precursor del estado que ahora conocemos. En los años posteriores a la colonia ya entrada la vida independiente de México, la situación en materia de impuestos o tributos no varió pasando por los decretos de las constituciones de 1824, 1852 y 1857; fue así que varios años posteriores a la promulgación de la Constitución de 1917 y ya debilitadas las rivalidades políticas y caudillistas el 22 de junio de 1925, el presidente Plutarco Elías Calles convoca la Primera Convención Nacional Fiscal, a fin de estudiar una posible coordinación de los poderes tributarios de la federación y los estados para la mejoría de tales sistemas, toda vez que existían más de cien diferentes impuestos excluyendo los municipales, que hacían cada vez mas oneroso su cumplimiento aumentando desproporcionalmente los gastos de recaudación, inspección y administración de rentas publicas ²¹.

El 11 de mayo de 1932, bajo el mandato del presidente Pascual Ortiz Rubio, se convoco a la segunda convención, con objeto de revisar las conclusiones de la primera a fin de delimitar los temas expuestos a efecto de determinar los medios mas adecuados para la ejecución de los problemas de la asamblea y constitución del órgano más capacitado en la materia; en 1936, el presidente Lázaro Cárdenas, envió un proyecto al Congreso de la Unión, para reformar la fracción X del artículo 73 y 131 de la Constitución, a fin de delimitar la competencia de las autoridades fiscales la cual no fue aprobada.

En 1940, nuevamente el presidente Cárdenas envió propuesta al Congreso, para reformar las fracciones XIX, XXIX, del artículo 73 y 117, fracciones VIII y IX que si fueron aprobadas y puestas en vigor el 1º de enero de 1943, dando como resultado que el Congreso de la Unión fuera autorizado para expedir leyes con el objeto de impedir restricciones en el comercio de Estado a Estado, para legislar en materia de

²¹ PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. 5ª Edición. México, 1975. Pág. 100.

hidrocarburos, minería industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, instituciones de crédito y energía eléctrica, banca central y trabajo para establecer las contribuciones o impuestos sobre comercio exterior, aprovechamientos y explotación de recursos naturales propiedad de la nación, instituciones de crédito, seguros, servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación y contribuciones especiales sobre energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y otros productos derivados del petróleo, cerillos, fósforos, aguamiel y productos de fermentación y explotación forestal, de los cuales los Estados tendrían derecho a participar de los rendimientos de dichos impuestos especiales y fijarían los propios como el predial ²².

Para 1947, el entonces presidente Miguel Alemán convoca a una tercera convención en la que además de los poderes de la federación y estatales participó la iniciativa privada a través de la confederación de las cámaras de comercio e industriales, la cual concluyó con la formulación del Plan Nacional de Arbitrios que representaría una carga justa y equitativa sobre los contribuyentes a satisfacción de las necesidades públicas en los tres niveles de gobierno, dando como consecuencia de los acuerdos de la Tercera Convención Nacional Fiscal de 1949, que se reformara nuevamente la fracción XXIX del artículo 73 constitucional a fin de agregar una nueva fuente de tributación en la producción y consumo de cerveza; se aprobó la Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, a partir de esta fecha el sistema fiscal ha evolucionado, las leyes fiscales se han esclarecido y disminuido el sistema de administración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la descentralización de sus unidades administrativas que comenzó en 1975, perdurando a la fecha con una política fiscal de concientización y acercamiento hacia los contribuyentes ²³.

²² KAYE J., DIONISIO, Procedimientos Fiscales de Defensa, Ediciones Fiscales ISEF, S.A. 2ª Edición. México, 1986. Pág. 17,

²⁹.

²³ *Idem*.

1.1.3 ANTECEDENTE CONSTITUCIONAL DEL QUE DERIVA DICHO SISTEMA.

Antes de ingresar al estudio del sistema tributario mexicano, debemos tener en consideración algunas particularidades importantes previstas en la doctrina en lo tocante a la materia, motivo por el cual establecimos objetivamente en primer orden, que el Derecho Fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del fisco, respecto del establecimiento de contribuciones, determinación de créditos, fijar su importe en cantidad líquida, percibirlo y cobrarlo en su caso, así como la aplicación de sanciones por las infracciones a las disposiciones fiscales con respecto de los particulares. Puede también enunciarse como el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar los recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social; en esa tesitura el derecho fiscal como norma de orden público por encontrarse ubicado en las ramas que constituyen al Derecho Público, entendiéndose ésta como el conjunto de normas que regulan las relaciones de los particulares con el Estado, los órganos del Estado entre sí y entre los Estados; en segundo orden toda vez que si el Derecho Público entraña al Derecho Fiscal este es cada vez un tanto más autónomo del Derecho Administrativo, a un a pesar de su ubicación en el sistema jurídico mexicano que infiere que éste deriva del administrativo, a lo cual diferimos ya que si bien es cierto que el Derecho Administrativo en su esencia es el conjunto de normas que administran el patrimonio del Estado a fin de atender las necesidades básicas del país y la prestación de los servicios públicos para el bienestar individual y colectivo de la sociedad, dentro de lo cual el Derecho Fiscal no tiene nada que observar porque en él se sustentan las bases para la recaudación y carga de gravámenes impositivos, para la captación de ingresos, aun a pesar de que el Estado a través del

Derecho Administrativo los maneje y destine, a acciones relacionadas entre sí, pero que en su esencia son distintas sin alejarse de las instituciones y principios generales del derecho aplicables en otra ramas jurídicas ²⁴.

Bajo el anterior orden de ideas es loable señalar y destacar al derecho fiscal, como materia autónoma, distinta de la administrativa, lo cual tiene su sustento en la jurisprudencia de 19 de noviembre de 1940, del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, publicada en la página 226 de la Revista de Tesis Jurisprudenciales del Tribunal²⁵, misma que a la letra dice:

“El derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho Administrativo y del derecho Público, con mayor razón lo distingue del Derecho Civil...El Derecho Tributario concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes. En el constante desarrollo del Derecho Hacendario, el legislador mexicano ha podido ir creando ordenamientos tendientes a la unificación o recolección de los distintos principios, leyes y disposiciones de carácter fiscal, formándose así un verdadero Derecho Fiscal Mexicano”. Pleno del 19 de noviembre de 1940.

El sistema tributario mexicano se deriva y tiene su antecedente en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual establece que todos los mexicanos deberán contribuir al gasto público este principio faculta al estado para la aplicación de las leyes fiscales creadas mediante el proceso legislativo también consagrado en la carta magna, la cual indica en el citado numeral que la aplicación de tales supuestos debe ser ante todo en forma proporcional y equitativa, que determinen las leyes o sea, de aplicación estricta

²⁴ PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO, Derecho Fiscal. Editorial Porrúa, S.A. 5ª Edición. México, 1975. Pág. 100.

²⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. de C. V. 7ª Reimpresión, México, 1985. Pág. 44.

conforme lo establece el artículo 5º, del Código Fiscal de la Federación en vigor, de lo cual se observa que toda contribución debe encontrarse establecida en la ley, desprendiéndose de dicho precepto constitucional el principio de legalidad tributaria el cual consagra que ninguna ley podrá oponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en la ley, lo cual debe ser acatado por el Poder Legislativo y Ejecutivo, como lo establece la fracción VII del artículo 79 constitucional²⁶.

El derecho fiscal está creado pugnando por la regulación de las relaciones entre los particulares y el Estado, de tal razón es que la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, establece en el pólucitado numeral 31, fracción IV, “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”; del análisis exhaustivo que diversos estudiosos del derecho específicamente pocos del derecho fiscal han realizado, el precepto constitucional contiene implícitos los conceptos denominados principios constitucionales del derecho fiscal (principio de legalidad tributaria, de proporcionalidad, equidad y destino del gasto público).

Con anterioridad hemos mencionado que la fuente constitucional de la que deriva el derecho fiscal es el artículo 31, fracción IV, constitucional, con lo que ha nacido toda una doctrina del Derecho Fiscal Mexicano, que nos lleva a la consagración de una serie de garantías y prohibiciones que limitan constitucionalmente el poder tributario que se refleja en el principio de legalidad tributaria reconocido como el máximo principio en materia fiscal, el cual consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria que no se encuentre contenida en ley emanada y aprobada por el Congreso de la Unión; esto es, que esa carga impositiva debe estar específicamente establecida en ley, lo cual debe ser acatado

²⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. 7a. Edición. México, 1994. Pág. 1510.

por el Poder Legislativo y el Poder Ejecutivo, en relación con lo indicado en el artículo 73 fracción VII de la Constitución, el cual señala la facultad del Congreso de la Unión, para establecer en materia federal las contribuciones para cubrir el presupuesto o gasto público.

Dicha facultad puede ser ejercida únicamente a través del proceso legislativo (proceso de formación de leyes), para el caso la Ley de Ingresos de la Federación, es la norma jurídica de carácter general que contiene el catálogo de las contribuciones y otros ingresos que deben recaudarse en cada ejercicio fiscal, mismas que se deben contener en las leyes fiscales especiales y las que se consideran reglamentarias de las contribuciones contenidas en la de Ingresos; bajo este orden de ideas, si la Ley de Ingresos de la Federación estableciera algún tipo de contribución que no tuviera regulación legal especial o si la misma se plasme en un reglamento, se violaría dicho principio motivo por el cual no podrían ser exigidas a los particulares²⁷.

De lo anterior se desprende que el Poder Ejecutivo Federal, al ejercer las facultades que le confiere el artículo 89, fracción I, constitucional, que tiene de proveer en la esfera administrativa para obligar a la exacta observancia de la ley, se encuentra la facultad restringida y no podrá por ninguna circunstancia, establecer o regular los elementos de contribuciones en un reglamento circular o instrumento similar que la contenga, de tal forma que la aplicación de esas circunstancias por el ejercicio de facultades se deben observar, para y por el particular en su seguridad jurídica, que los actos de la autoridad administradora no desborden el supuesto de los límites establecidos por la ley como norma de conducta general, abstracta, impersonal y obligatoria que emana de una sola competencia, que es la del Poder Legislativo, de lo cual deriva que todo acto de autoridad administradora en materia fiscal debe encontrarse fundado en la ley que establece y regula las contribuciones; lo anterior tiene sustento en la tesis de

²⁷ BURGOA ORCHUELA, IGNACIO, Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, S. A. 11ª Edición, México, 1978.

jurisprudencia número 1 correspondiente al informe del año 1976, visible en dicho informe, Primera Parte, Pleno, pagina 481, que a la letra dice:

“IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBEN SALVAGUARDAR LOS.- Al disponer el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, que son obligaciones de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, esté establecido por Ley, segundo sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esencia les del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa, tarifa, y época de pago, estén consignados de manera expresa en la Ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el pago de impuestos imprevisibles a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida. Es decir, el principio de legalidad significa que la Ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria; esto es los hechos imponible s, los sujetos pasivos de la obligación que van hacer, así como el objeto, la base y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. En resumen, el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, NULLUM TRIBUTUM SINE LEGE”.

Dentro de la misma fracción IV se establece el principio de proporcionalidad que deben contener las leyes fiscales especiales, este principio aún que no se encuentra contenido dentro del capítulo de las garantías individuales previsto en la

Constitución, sí constituye una garantía al igual que el principio de equidad; desde los tiempos de Adam Smith el principio de proporcionalidad hace referencia a la parte alícuota de un todo esa parte según el ilustre inglés se refiere a que todos los integrantes de un Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, cada uno en una proporción lo mas exacta posible a sus propias facultades o sea en proporción al ingreso que obtienen bajo la tutela del Estado. Bajo este orden de ideas este principio radica medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos²⁸.

Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos o ingresos; este principio se cumplimenta y realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto a monto superior los contribuyentes de más elevados recursos²⁹.

Expresado en otros términos la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad si no en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en la proporción a los ingresos obtenidos.

En cuanto a la equidad se traduciría en el tener en cuenta las circunstancias especiales al caso concreto y no aplicar en su rigidez las normas generales o sea, la justicia en caso determinado, lo que indica que la equidad radica medularmente en la igualdad de todos los sujetos ante la misma ley tributaria, en cuanto a todos los

²⁸ MARTÍNEZ MORALES, RAFAEL. Diccionarios Jurídicos Temáticos Volumen 3, Derecho Administrativo. Ed. Harla, S.A. de C.V. México, 1997. Págs. 131, 132 y 133.

²⁹ *Ibid.* Pág. 114 - 117.

sujetos pasivos de un mismo tributo, los cuales en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico respecto a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos, deducciones, plazo de pagos, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el cumplimiento del principio de proporcionalidad antes mencionado ³⁰.

³⁰ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. *Op. Cit.* Pág. 55-60.

CAPITULO 2.

2.- CARACTERÍSTICAS DE LAS NORMAS FISCALES Y SU APLICACION.

2.1- LA APLICACION Y CONSIDERACION DE LAS NORMAS FISCALES AUTO APLICATIVAS Y HETERO APLICATIVAS EN RAZON DE SU EXISTENCIA.

Las características esenciales que tiene la norma jurídica de ser general, impersonal, coercitiva y abstracta, características que también poseen las normas jurídicas fiscales, que adicionalmente hacen gala del poder de imperio del Estado, tienen una particularidad más que las distingue del resto de las normas jurídicas, es el que las leyes fiscales son de aplicación estricta, tal y como lo señala el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación ³¹, esto evidentemente deja fuera toda posibilidad de interpretación análoga y la única posibilidad que cabe para su aplicación es “stricto sensu”, razón por la cual el particular debe ceñirse a la literalidad consignada en la ley fiscal y acatar el cumplimiento total de ésta³².

La ley fiscal con esa característica intrínseca, impone deberes y obligaciones desde el mismo momento en que surge a la vida jurídica; esto es que generalmente entra en vigor al día siguiente de su publicación, con lo cual desde ese preciso momento la carga fiscal de su cumplimiento ya sea de un procedimiento o de una obligación de hacer o no hacer que le indique la ley al contribuyente, invade y afecta la esfera jurídica del contribuyente, gobernado o particular y es en ese preciso momento del surgimiento a la vida jurídica que la ley se convierte en una ley auto aplicativa, como en la especie lo fue la Ley del Impuesto al Activo de las Empresas,

³¹ BURGOA ORCHUELA, IGNACIO. El Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, S. A. 21ª Edición, México. Pág. 215.

³² MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Editorial Pac. México, 1990. Pág. 18.

que por el sólo hecho de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, se convirtió en una carga fiscal para los contribuyentes invadiendo la esfera jurídica de éstos, concretamente a las personas morales y las personas físicas con actividades empresariales, o la Ley del Impuesto a los Artículos Suntuarios, que afecta o grava los actos o actividades de los consumidores finales³³, pero el efecto, de la atención del contribuyente a los supuestos que lo obligan en este caso al pago del impuesto en un acto de autoridad (lato sensu), el cual se caracteriza por ser acto creador, modificador o extintivo de situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales, dicha circunstancia tiene su sustento en la jurisprudencia 97 y 99 de Suprema Corte de Justicia, del Apéndice al Tomo CXVIII y CVI, Pág. 87, misma que a la letra dice:

“Sólo procede el amparo pedido contra una ley, en general, cuando los preceptos de ella adquieren, por su sola promulgación, el carácter de inmediatamente obligatorios, por lo que pueden ser el punto de partida para que se consumen, posteriormente, otras violaciones de garantías. De no existir esa circunstancia, el amparo contra una ley en general, es improcedente”, agregando que “una ley es en si misma impugnable mediante la acción constitucional, cuando contiene un principio de ejecución que se realiza por su existencia misma, sin necesidad de actos posteriores de aplicación”.

En relación a lo anterior, el propio alto tribunal ha considerado que una ley es impugnable, cuando el particular se encuentra comprendido en la situación prevista por ella, sin necesidad de ningún acto posterior a la norma, de tal manera que su sola vigencia lo obligue en cualquier sentido señala, lo siguiente:

“Para que sea forzoso interponer amparo contra una ley, dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que entre en vigor, es preciso que se reúnan dos condiciones: que, desde la iniciación de la vigencia, el particular se encuentre en la situación prevista por la norma, y que no se exija, para que aquél esté obligado a hacer o dejar de hacer, ningún ulterior acto de autoridad. Sólo llenándose estos

³³ PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO. *Op. Cit.* Págs. 40 y 41.

requisitos se trata de leyes que, por su sola promulgación, tienen el carácter de inmediatamente obligatorias y a las cuales debe aplicarse el artículo 22, fracción I, de la Ley de Amparo.”

1946 y 1948. Segunda Sala, págs. 59-60 y 44-45, respectivamente en relación con la ejecutoria visible en el Tomo LXXXVII, págs. 3400 y 3401 del S. J. De la F.

Cabe señalar que en otras ejecutorías el máximo tribunal establece el que una ley es auto-aplicativa, toda vez que contra ella procede el amparo indirecto independientemente de cualquier acto posterior y concreto de autoridad en que se aplique, cuando entrañe un perjuicio real o de ejecución para los particulares con sólo el mandamiento y no cuando únicamente regule el acto de los funcionarios de la autoridad administrativa que la apliquen.

Sin embargo, por otra parte aduce que para que las disposiciones legales puedan impugnarse en sí mismas por la vía constitucional, éstas deben contener un principio de ejecución y que esto acontece cuando sus preceptos independientemente de otros actos imponen una obligación de hacer o dejar de hacer a una parte bien definida de los miembros de la sociedad, de ahí el que se les denomine como leyes auto-aplicativas. Se les denomina también como leyes de aplicación inmediata³⁴ y al efecto no omitimos señalar las siguientes jurisprudencias.

“Aplicación inmediata de la ley.- Hay inmediata ejecución de la ley, cuando tiene fuerza obligatoria por sí misma y surte efecto sin que sea precisa la intervención de ninguna autoridad para que la aplique”. Sem. Jud. De la Fed., Tomo LXXIX, página 5293

“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL ESTABLECER UN DIVERSO PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA BASE DEL TRIBUTO, ES DE NATURALEZA AUTOAPLICATIVA. El referido artículo, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación

³⁴ BURGOA ORCHUELA, IGNACIO. *Op. Cit.* Pág. 212

el treinta y uno de diciembre de mil novecientos noventa y nueve, que estableció un nuevo procedimiento para determinar los ingresos en servicios que, junto con los demás ingresos, constituyen la base del impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas que prestan servicios personales subordinados, es de naturaleza autoaplicativa. Lo anterior es así, porque con su entrada en vigor transformó la situación jurídica de los gobernados que venían realizando el hecho imponible generador del impuesto de que se trata, esto es, obtener préstamos de sus patrones a tasas preferenciales, al modificar los términos en los cuales debe realizarse el cálculo del tributo a su cargo, de donde se sigue que la individualización de esa previsión normativa no está condicionada a un acto de autoridad, del propio contribuyente o de un diverso particular, ni a requisitos cuantitativos o temporales que de no acontecer impedirían que sus efectos se concreten en perjuicio de los gobernados.

Clave: P./J , Núm.: 70/2001

Amparo en revisión 841/2000. Juana Villanueva Zapata. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 922/2000. Ligia María del Carmen Sánchez Dzul. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 933/2000. Mario Humberto Campos Bencomo. 17 de mayo de 2001.

Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Urbano Martínez Hernández.

Amparo en revisión 952/2000. Miguel Ángel Cortázar Montalvo. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 953/2000. Cecilia Guadalupe Cervera Carvajal. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Ernesto Martínez Andreu.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diecisiete de mayo en curso, aprobó, con el número 70/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecisiete de mayo de dos mil uno.

Materias: Constitucional – Administrativa. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.

En relación a lo mencionado en este punto es preciso señalar que el hecho de que una ley se impugnada y en su caso sea otorgado por el órgano jurisdiccional el amparo en contra de una ley, no implica ningún ataque o violación de la soberanía del Poder Legislativo, tal y como lo señala el máximo Tribunal en la siguiente tesis.

“Amparo contra la Ley.- El que se conceda porque viola las garantías individuales del quejoso, no constituye ningún ataque a la soberanía de la autoridad legislativa, toda vez que ésta tiene limitadas sus facultades por el Pacto Federal, que no pueden ser violadas en manera alguna, ni tampoco puede conceptuarse que el amparo concedido restrinja la facultad de legislar, puesto que la protección federal se limita a amparar a los quejosos en el caso especial sobre el que verse la queja y no tiene como finalidad declarar que determinada ley es inconstitucional”.Sem. Jud. De la Fed., Tomo XLIV, página 4215.

En igual orden de ideas se expresa la siguiente jurisprudencia:

“Amparo contra una ley.- Cuando la ley que se ataca en amparo contiene un principio de ejecución que se realiza por la existencia misma de la ley, sin necesidad de actos posteriores de aplicación concreta de la misma, toca conocer al juez de distrito donde resida la legislatura donde se dictó la ley con mayor razón, si en la jurisdicción de ese juez reside la autoridad que pueda ejecutarla”. Jurisprudencia. Tomo XVIII, página 411 y otros.

En conclusión, la obligación impuesta en la ley es exigible desde que se promulga y publica, sin que la autoridad tenga que ejecutar acto alguno para demostrar que se

realizó la situación jurídica o de hecho prevista en la ley para la existencia del deber legal, en estos casos la ley es *auto-aplicativa* o de *aplicación inmediata*, denominada también como *auto-efectiva*, ya que siempre por virtud de la coincidencia entre lo concreto y o legal-abstracto se consigne una obligatoriedad al individuo que sea sujeto de supuesto normado *ipso-jure* ³⁵. En este sentido sólo basta el imperativo de la norma (principio de ejecución), para que el contribuyente no pueda dejar de cumplirla, (obligación de hacer o dejar de hacer), esto es, que con la publicación y entrada en vigor queden automáticamente comprendidas dentro de la hipótesis de su aplicación.

Leyes hetero-aplicativas a efecto del tema del presente proyecto podemos señalar que las leyes tributarias o fiscales generalmente, establecen un procedimiento que los órganos fiscales (autoridad fiscal), deben seguir a efecto de determinar la existencia a la vida jurídica de un crédito fiscal, dando las bases para su liquidación (resolución en la que se establece el adeudo líquido o cantidad en numerario que adeuda un contribuyente), sin ser exigible el pago de la prestación o adeudo, hasta que el deudor este notificado de la resolución, lo cual tiene un origen que es el ejercicio de facultades de la autoridad, el cual se traduce en un acto de autoridad, misma que legalmente se encuentra facultada por la ley, que por su naturaleza en un acto de molestia acto que en materia fiscal se traduce en la verificación del cumplimiento de las leyes fiscales que al efecto haya dado el contribuyente ³⁶, como sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria.

Los gobernados que para efectos fiscales denominaremos (contribuyentes), que por actos propios se coloquen dentro de la hipótesis de la ley y derivada de la promulgación, publicación y vigencia de la ley, posterior a 30 días de iniciados éstos dicho término está legitimado para objetar la constitucionalidad de la ley a partir del momento en que las autoridades ejecutoras correspondientes realicen el primer acto

³⁵ *Ibid.* Pág. 214 - 228.

³⁶ *Ibid.* Pág. 229.

concreto de aplicación del ordenamiento. En este sentido el acto de autoridad que hace aplicable la ley a un contribuyente es un acto aplicativo, de autoridad (stricto-sensu), sin embargo hay que distinguir que en dicho se revisten dos autoridades, el órgano legislativo y la autoridad que haya emitido el acto de aplicación de dicha ley.

Al efecto señalamos la siguiente tesis, en la que se puede apreciar la particularidad de una ley hetero-aplicativa y el sentido en que afecta los derechos de un particular.

“CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. LOS ARTICULOS 91-A Y 91-B, ADICIONADOS MEDIANTE DECRETO DE REFORMAS, PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION EL 31 DE DICIEMBRE DE 1998, TIENEN EL CARACTER DE NORMAS HETEROAPLICATIVAS.- Los preceptos mencionados son de naturaleza hetero-aplicativa, puesto que por su sola vigencia no causan perjuicio a la parte quejosa, sino que es necesario un acto posterior de aplicación para que se acredite el agravio personal y directo, pues el artículo 91-A define la conducta constitutiva de una infracción, al establecer que se configura cuando el contador público que dictamine estados financieros, no observe en su informe la omisión de contribuciones recaudadas, retenidas, trasladadas o propias del contribuyente; a su vez, el artículo 91-B señala la sanción que debe imponerse por la comisión de aquella conducta; por lo tanto, de la sola vigencia de dichas disposiciones no deriva afectación a situaciones concretas de derecho, sino que se requiere de un acto de aplicación, a saber, la emisión de una resolución de autoridad en la que se imponga una multa al haberse cometido la infracción.

Clave: 2a./J. , Núm.: 6/2000

Amparo en revisión 1044/99. Armando Álvarez Carmona. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot. Amparo en revisión 961/99. María del Rosario Pérez Quezada. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Andrés Pérez Lozano.

Amparo en revisión 1114/99. María Eduvigis Luna Sotelo, José Fabián Carrillo Villarreal y Marcia Guzmán Ibarra. 1o. de octubre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán, quien fue suplido por Juventino V. Castro y Castro. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 1480/99. Sergio Francisco Hermida Guerrero. 19 de noviembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Aristeo Martínez Cruz.

Amparo en revisión 1375/99. César Augusto Córdova Leyva y otros. 14 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava.

Tesis de jurisprudencia 6/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiuno de enero del año dos mil.

Materias: Constitucional - Administrativa - Fiscal

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

El planteamiento efectuado con anterioridad no es el único supuesto por el cual una ley hetero-aplicativa, puede ser motivo de afectación a los gobernados, el puro efecto de la aplicación del acto que lleve implícito el principio de ejecución de la ley con el que se lleva a cabo el imperativo de ésta, cuando es observada por el contribuyente al ubicarse en el supuesto normativo, es suficiente para que los efectos legales contrarios invadan y afecten la esfera jurídica del gobernado, y es ese primer acto de aplicación por parte del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria el que se considera que deriva de una ley hetero-aplicativa³⁷.

Al efecto debemos citar la siguientes jurisprudencias, en la que se puede observar que el Poder Judicial de la Federación, considera tal situación, con la simple aplicación del ordenamiento en una declaración, a través de la cual el

³⁷ *Ibid.* Pág. 230 y 231.

contribuyente hace del conocimiento de la autoridad fiscal del cumplimiento y aplicación de la ley³⁸.

“LEYES TRIBUTARIAS. EL PRIMER ACTO DE APLICACION DE SUS HIPOTESIS NORMATIVAS Y LA CONSECUENTE AFECTACION AL INTERES JURIDICO, SE PUEDE ACREDITAR CON LA RESPECTIVA DECLARACION DE PAGO, SI LOS RESULTADOS PLASMADOS EN ELLA SE SUSTENTAN INDEFECTIBLEMENTE EN LO PREVISTO EN AQUELLAS. Conforme a la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, para acreditar una afectación al interés jurídico del gobernado, que lo legitime para impugnar en el juicio de amparo una disposición de observancia general con motivo de su primer acto de aplicación, resulta necesario que se compruebe, fehacientemente, que a través de dicho acto la respectiva hipótesis normativa se concretó expresa o implícitamente en su perjuicio, lo que no puede derivar de presunciones o de las afirmaciones contenidas en la demanda de garantías o en los diversos escritos presentados durante la tramitación del juicio sino, en todo caso, del contenido del supuesto acto de aplicación. En tal virtud, a través del formato de declaración de pago de uno o varios impuestos, es factible acreditar la aplicación de las disposiciones jurídicas que sirven de base a los diversos cálculos cuyo resultado se plasma en él, siempre y cuando sea indudable que las correspondientes hipótesis normativas sustentan los resultados contenidos en el mismo, lo que no acontece si los datos reportados no generan convicción al órgano de control constitucional sobre la norma que sirvió de base al cálculo de un determinado concepto, situación que puede suceder cuando la ley correspondiente establece diversos sistemas y, por ende, diferentes hipótesis o porciones normativas, que regulan disímiles procedimientos para obtener el mismo concepto, por lo que, en tales casos, para acreditar el respectivo acto de aplicación no bastará, por sí solo, el formato de declaración de pago, ya que será necesario el desahogo de la prueba idónea para acreditar el sistema utilizado y, por ende, la norma jurídica efectivamente aplicada.

³⁸ *Idem.*

Clave: 2a./J. , Núm.: 43/2000

Amparo en revisión 1843/99. Sanborn Hermanos, S.A. 3 de marzo del año 2000.

Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 1157/99. Productos Roche, S.A. de C.V. 31 de marzo del año 2000. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo en revisión 1265/99. Grupo Minsa, S.A. de C.V. y otra. 31 de marzo del año 2000.

Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Guillermo Becerra Castellanos.

Amparo en revisión 1720/99. SCI de México, S.A. de C.V. 31 de marzo del año 2000.

Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 1844/99. Fianzas Banorte, S.A. de C.V., Grupo Financiero Banorte. 31 de marzo del año 2000. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Juan Díaz Romero. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Eduardo Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 43/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veintiocho de abril del año dos mil.

Materias: Constitucional - Administrativa - Fiscal

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios “

“ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA. CUANDO ÉSTA CONSTITUYE EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LOS PRECEPTOS IMPUGNADOS PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO AUNQUE TODAVÍA NO SE LEVANTE EL ACTA FINAL. -De conformidad con lo dispuesto en los artículos 42, primer párrafo, fracción III y 46 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades tributarias cuentan con facultades para comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con sus obligaciones fiscales y practicar visitas domiciliarias para revisar su contabilidad, bienes y mercancías; también se contienen

las reglas a que deben sujetarse los visitantes en el desarrollo de estas visitas, entre las que se encuentra la relativa a que, se levante acta en la que se hagan constar los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, que si la autoridad administrativa levanta un acta parcial de inicio, en cumplimiento de una orden de visita, podrá reanudarla en fecha posterior bajo los efectos de la misma orden, elaborando tantas actas parciales, cuantas sean necesarias y así sucesivamente hasta culminar con el acta final; por tanto, cuando se impugna la inconstitucionalidad de una norma que le fue aplicada en la orden de visita respectiva, válidamente la puede controvertir en el juicio constitucional conforme a lo dispuesto en la fracción I del artículo 114 de la Ley de Amparo, siempre y cuando, se trate del primer acto de aplicación en perjuicio del visitado, que aún no se levante el acta final y se encuentre dentro del plazo establecido por la ley de la materia.

Clave: 2a. , Núm.: CXXXI/2002 Amparo en revisión 230/99. Calzados Nos, S.A. de C.V. 27 de abril de 2001. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Alma Delia Aguilar Chávez Nava. Materias: Administrativa - Fiscal Tipo: Tesis Aislada

“DECLARACIONES FISCALES PRESENTADAS POR MEDIOS ELECTRÓNICOS (VÍA INTERNET). EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN SE ACREDITA CON ACUSE DE RECEPCIÓN QUE CONTENGA LOS DATOS REFERENTES A LA HORA, FECHA, FOLIO Y TIPO DE OPERACIÓN, TRANSMITIDO POR LA AUTORIDAD CORRESPONDIENTE. - Para acreditar el primer acto de aplicación y, por ende, el interés jurídico del gobernado para acudir al juicio de amparo a reclamar una ley, basta con la exhibición de la constancia de recepción de la declaración y pago correspondiente, presentada a través de los medios electrónicos, específicamente en la página del Servicio de Administración Tributaria de la red respectiva que contenga los datos relativos a la hora, fecha, folio y tipo de operación, para considerarse acreditado el acto de aplicación de las normas reclamadas en el juicio de garantías, toda vez que las constancias de referencia son el único documento que se puede obtener para demostrar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por esa

vía, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación y la regla número 2.10.7. de la miscelánea fiscal vigente para el año dos mil uno. SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.7o.A. , Núm.: 183 A. Amparo en revisión 1067/2002. Servicios Monte Blanco, S.A. de C.V. 22 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: María del Rocío Sánchez Ramírez. Materias: Administrativa - Fiscal Tipo: Tesis Aislada.”

Es desde luego significativo el mencionar la distinción entre los efectos jurídicos de una ley auto-aplicativa y una hetero-aplicativa, independientemente de que el principal efecto es el de su aplicación que crea obligaciones que invaden y causan agravio a la esfera jurídica del gobernado (contribuyente), distinción que es sólo cuestión del tiempo que transcurre entre su publicación y vigencia, y la del momento en que el mismo contribuyente se aplica la ley al dar cumplimiento al supuesto previsto por ésta o por la aplicación de la misma por parte de la autoridad, en el caso concreto la autoridad fiscal que le aplica en un primer acto la ley como sujeto de la relación jurídica tributaria. Al efecto dicha distinción se cita en la siguiente jurisprudencia.³⁹:

“LEYES HETEROAPLICATIVAS. TIENEN ESE CARÁCTER LAS DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL QUE ESTABLECEN O MODIFICAN EL MARCO JURÍDICO QUE REGULA UNA ACTIVIDAD SUJETA A UNA CONCESIÓN, PERMISO O AUTORIZACIÓN, EN CUANTO ESTABLECEN LOS REQUISITOS QUE REGIRÁN EN EL FUTURO EL OTORGAMIENTO DE ACTOS DE ESA NATURALEZA. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, de rubro: "LEYES AUTOAPLICATIVAS Y HETEROAPLICATIVAS. DISTINCIÓN BASADA EN EL CONCEPTO DE INDIVIDUALIZACIÓN INCONDICIONADA.", visible en la página 5, del Tomo VI, julio de 1997, del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, son heteroaplicativas las

³⁹ *Ibid.* Págs. 232 – 234.

disposiciones de observancia general que establecen obligaciones de hacer o de no hacer que no surgen en forma automática con su sola entrada en vigor, sino que requieren para actualizar el perjuicio, de un acto diverso que condiciona su individualización; al tenor de este criterio jurisprudencial, debe estimarse que son de individualización condicionada las disposiciones de observancia general que al fijar o modificar el marco jurídico que regula una actividad cuya realización por parte de los gobernados está sujeta a la obtención de una concesión, permiso o autorización, establecen nuevos o diversos requisitos que regirán en el futuro el otorgamiento de los respectivos actos administrativos, pues para que afecten la esfera jurídica de aquéllos se requiere, previamente, que acudan ante la administración a solicitar su emisión; inclusive, tratándose de los sujetos que antes de la entrada en vigor de esas nuevas disposiciones ya se encontraban facultados para realizar la respectiva actividad, la afectación a su esfera jurídica derivada de aquéllas está condicionada a que vuelvan a solicitar la expedición del correspondiente acto administrativo, pues el ejercicio de la actividad relativa constituye un derecho que se incorporó temporalmente en su patrimonio. Clave: 2a./J. , Núm.: 73/2000.

Amparo en revisión 519/99. Jaime Humberto Vega Lugo y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 488/99. Juan Carlos Esper Félix y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

Amparo en revisión 485/99. Manuel Mitsuru Yoshida Yoshida y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Amparo en revisión 453/99. Óscar Borboa Villegas y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 691/99. Manuel Conde Rodríguez y otros. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 73/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de agosto del año dos mil. Materias: Constitucional – Administrativa. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“LEYES. CUANDO SE RECLAMAN EN AMPARO CON MOTIVO DE SU PRIMER ACTO DE APLICACIÓN Y ÉSTE CONSISTE EN UNA DIVERSA DISPOSICIÓN DE OBSERVANCIA GENERAL, LA PROCEDENCIA DEL JUICIO RESPECTO DE AQUÉLLAS ESTÁ CONDICIONADA A LA PROCEDENCIA EN CUANTO A ÉSTA. Siguiendo el criterio establecido en la jurisprudencia número 221, visible en las páginas 210 y 211 del Tomo I del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, compilación 1917-1995, cuyo rubro dice: "LEYES O REGLAMENTOS, AMPARO CONTRA, PROMOVIDO CON MOTIVO DE SU APLICACIÓN.", debe considerarse que cuando se controvierte una ley señalando como primer acto de aplicación en perjuicio del quejoso, otra disposición de observancia general, el juzgador de amparo debe analizar, en principio, si el juicio es procedente en cuanto a esta última disposición, verificando si la misma trasciende a la esfera jurídica del peticionario de garantías con su sola vigencia o si se requiere un acto concreto de aplicación en perjuicio del mismo, para decidir sobre la procedencia.

Clave: 2a./J. , Núm.: 72/2000

Amparo en revisión 519/99. Jaime Humberto Vega Lugo y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 488/99. Juan Carlos Esper Félix y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

Amparo en revisión 485/99. Manuel Mitsuru Yoshida Yoshida y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Amparo en revisión 453/99. Óscar Borboa Villegas y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 691/99. Manuel Conde Rodríguez y otros. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 72/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de agosto del año dos mil. Materia: Constitucional. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“LEYES, AMPARO CONTRA. EL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN QUE PERMITE SU IMPUGNACIÓN PUEDE CONSISTIR EN UNA DIVERSA DISPOSICIÓN DE OBSERVANCIA GENERAL. El acto de aplicación de una ley con motivo del cual puede promoverse en su contra el juicio de amparo, no tiene que consistir necesariamente en un acto dirigido en forma concreta y específica al peticionario de garantías, sino que también puede ser una diversa disposición de observancia general de igual o inferior jerarquía, dirigida a todos aquellos que se coloquen en la hipótesis legal, y en virtud de la cual surjan o se actualicen situaciones que al vincular al particular al cumplimiento de la ley impugnada puedan dar lugar a que se considere afectado su interés jurídico, causándole perjuicios. En efecto, puede suceder que un reglamento, acuerdo o circular, que pormenore, desarrolle o se emita con base en lo dispuesto en una ley, concrete en perjuicio del quejoso lo previsto en esta última, lo que permitirá la impugnación de ésta a través del juicio de garantías, aplicando, para su procedencia las mismas reglas del amparo contra leyes. Clave: 2a./J. , Núm.: 70/2000

Amparo en revisión 519/99. Jaime Humberto Vega Lugo y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 488/99. Juan Carlos Esper Félix y otros. 21 de mayo de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Lara Hernández.

Amparo en revisión 485/99. Manuel Mitsuru Yoshida Yoshida y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: José Carlos Rodríguez Navarro.

Amparo en revisión 453/99. Óscar Borboa Villegas y otros. 10 de septiembre de 1999. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 691/99. Manuel Conde Rodríguez y otros. 24 de septiembre de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Tesis de jurisprudencia 70/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de agosto del año dos mil. Materia: Constitucional. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

En una forma diferente, y distinta de los efectos de los actos de aplicación de la ley, se tiene que contra una resolución definitiva, entendiéndose aquélla como la última, y / o la que ponga fin al asunto; y que para dichos supuestos, se deben agotar los recursos ordinarios o medios de defensa, o todas las etapas procesales, al tratarse de actos emitidos en un procedimiento seguido en forma de juicio que causen agravios éstos se pueden impugnar por la vía del amparo; sin embargo, cuando la resolución dictada dentro del procedimiento, aun sin ser la definitiva, ésta constituye el primer acto de aplicación de una ley en perjuicio del promovente y se reclama también ésta, surge una excepción al principio de definitividad, en virtud de la indivisibilidad que opera en el juicio de garantías, que impide el examen de la ley, apartándola del acto de aplicación que actualiza el perjuicio, situación que se plasma en la siguiente jurisprudencia..

“AMPARO CONTRA LEYES CON MOTIVO DE UNA RESOLUCIÓN DICTADA DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO SEGUIDO EN FORMA DE JUICIO. LA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD ESTABLECIDO POR LA FRACCIÓN II DEL ARTÍCULO 114 DE LA LEY DE AMPARO, TIENE COMO PRESUPUESTO QUE SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LA LEY. De la interpretación armónica de los artículos 73, fracción XV y 114, fracción II, de la Ley de Amparo, se advierte que tienen como objetivo primordial determinar la procedencia del amparo indirecto, sólo contra una resolución definitiva, entendiéndose como aquella que sea la última, la que ponga fin al asunto; y que para estar en tales supuestos, deben agotarse los recursos ordinarios o medios de defensa, o bien, todas las etapas procesales, en tratándose de actos emitidos en un procedimiento seguido en forma de juicio. Sin embargo, cuando la resolución dictada dentro del procedimiento, aun sin ser la definitiva, constituye el primer acto de aplicación de una ley en perjuicio del promovente y se reclama también ésta, surge una excepción al principio de definitividad, en virtud de la indivisibilidad que opera en el juicio de garantías, que impide el examen de la ley, apartándola del acto de aplicación que actualiza el perjuicio. En este supuesto, el juicio de amparo procede, desde luego, contra ambos actos, siempre y cuando esté demostrada la aplicación de la ley, de manera tal que no basta la afirmación del quejoso en ese sentido para que el juicio resulte procedente contra todos los actos reclamados. Así, si el quejoso, para efectos de la procedencia del juicio, adujo que la orden de verificación y el acta de visita reclamadas constituían el primer acto de aplicación de la ley, y no fue así, es claro que no se ubica en los supuestos de excepción al principio de definitividad y, en consecuencia, es improcedente la acción intentada contra todos y cada uno de los actos reclamados.

Clave: 1a./J. , Núm.: 35/2000.

Amparo en revisión 163/97. Ruperto Antonio Torres Valencia. 28 de enero de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausentes: Humberto Román Palacios y Juventino V.

Castro y Castro. Integró Sala el Ministro Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo en revisión 3403/97. Organización Gastronómica Inn, S.A. de C.V. y otro. 11 de febrero de 1998. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Mario Flores García.

Amparo en revisión 378/98. Francisco Javier Soto González. 10 de junio de 1998. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Felisa Díaz Ordaz Vera.

Amparo en revisión 3577/97. Sociedad Cooperativa de Producción Pesquera "Pescadores de la Bahía de Baradito y Altamura", S.C.L. de C.V. 7 de julio de 1999. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Jorge Carreón Hurtado.

Amparo en revisión 833/99. Televisa, S.A. de C.V. 7 de julio de 1999. Cinco votos. Ponente: Humberto Román Palacios. Secretario: Antonio Espinoza Rangel.

Tesis de jurisprudencia 35/2000. Aprobada por la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en sesión de veintidós de noviembre de dos mil, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: presidente José de Jesús Gudiño Pelayo, Humberto Román Palacios, Juan N. Silva Meza y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: Ministro Juventino V. Castro y Castro.

Materias: Constitucional - Común

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“RENTA. EL INTERÉS JURÍDICO PARA RECLAMAR LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, PUEDE ACREDITARSE CON EL RECIBO DE PAGO QUE CONTIENE EL DESCUENTO CORRESPONDIENTE AL GRAVAMEN DE QUE SE TRATA, SI NO FUE OBJETADO. El precepto de mérito dispone: "Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por préstamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos préstamos una tasa equivalente a la diferencia entre

la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.-Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate.". Por su parte, el artículo 80 del mismo ordenamiento establece la obligación de retener el impuesto en quienes hagan los préstamos. En estas condiciones, resulta inconcuso que, en términos de lo dispuesto en el artículo 203 del Código Federal de Procedimientos Civiles, supletorio de la Ley de Amparo, el recibo por pago quincenal de sueldo efectuado al quejoso, que contenga todas las percepciones y descuentos, entre éstos el relativo al crédito con interés preferencial que le otorgó su patrón, con independencia de la forma en que se identifique ese concepto, cuando es el único documento exhibido y no objetado, es suficiente para acreditar el acto de aplicación del tributo y, por ende, el interés jurídico para promover el juicio de garantías. Clave: P./J. , Núm. 71/2001 Amparo en revisión 824/2000. Sonia Cervantes Hernández. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Amparo en revisión 824/2000. Sonia Cervantes Hernández. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Yolanda Ruiz Paredes. Amparo en revisión 42/2001. Manuel Dolores de la Merced. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Silvia Elizabeth Morales Quezada. Amparo en revisión 967/2000. Jorge Guillermo Robles Luna. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Mariana Mureddu Gilabert. Amparo en revisión 1160/2000. Miguel Portilla Barvier. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Miguel Ángel Ramírez González.

Amparo en revisión 1334/2000. Irma Alba León. 17 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Aída García Franco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diecisiete de mayo en curso, aprobó, con el número 71/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecisiete de mayo de dos mil uno.

Materias: Constitucional - Administrativa

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

2.2. LA EFECTIVA EQUIDAD DE LA APLICACION DE LAS NORMAS FISCALES.

La equidad tributaria, significa en consecuencia que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una relación igual frente a la norma jurídica que lo establece y regula; dicho principio es definido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que ha sostenido en la tesis de jurisprudencia número 98, consultable en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera Parte, Pleno, páginas 190 y 191, que el principio de equidad consiste en dar un tratamiento idéntico a los contribuyentes ubicados en una hipótesis de causación de un determinado impuesto, ya que hacer distinciones entre contribuyentes iguales o desiguales es contrario a lo establecido por la constitución.

Al efecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que los principios de proporcionalidad y equidad tributarias, contenidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional, constituyen una garantía individual a pesar de que se encuentra en un capítulo distinto a ellas, toda vez que así lo dispone la tesis jurisprudencial número 51 consultable en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1985, Primera parte, Pleno, páginas 95 y 96 que a la letra dice:

“IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS.- Aunque la jurisprudencia sentada por la Suprema Corte, en ejecutorias anteriores, establecía que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia, estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos del poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad del impuesto como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, por lo que si se demanda ante el Poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el poder judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues en tal caso se haría negatoria la fracción I del artículo 103 de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan en leyes o actos del Poder Legislativo.”

Asimismo, el propio Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que, de acuerdo con la fracción IV del artículo 31, para que se cumpla con la garantía de justicia tributaria y sea constitucionalmente válido un tributo, se requiere la satisfacción de los tres requisitos fundamentales siguientes:

- a) Que se encuentre establecido en ley;
- b) Que sea proporcional y equitativo; y,
- c) Que se destine al pago de los gastos públicos.

Por lo que, la falta de alguno de estos requisitos provoca que la contribución sea contraria a lo establecido por la Constitución y por ende, inconstitucional.

La idea anterior ha sido sostenida por nuestro más alto Tribunal en la tesis de

jurisprudencia que a continuación se transcribe.

IMPUESTO VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS.- De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Carta Magna, para la validez de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales. Primero, que sea establecido por la Ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago del gasto público. Si falta alguno de estos tres requisitos necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General.”

En mismo sentido se pronuncia la siguiente tesis de jurisprudencia del informe 1985.- Primera Parte - Pleno - Tesis 5- paginas 371 y 372, que a la letra dice:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS.- El artículo 31 fracción IV de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos, en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos o reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante a mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos”....

Bajo este orden de ideas la forma de medir la proporcionalidad de un gravamen varía dependiendo el tipo de contribución de que se trate, lo cual se refleja en la siguiente jurisprudencia en la que el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación reconoce tal situación.

“IMPUESTOS. CONCEPTO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.- Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el objeto del tributo establecido por el Estado, guarde relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendido ésta que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos tienen una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el objeto del impuesto y la unidad de medida capacidad contributiva a la que se aplica la tasa de la obligación. S. C. J. N. IX Epoca, T. III. Pleno, marzo 1996, p. 437.”

Los principios antes mencionados aparecen en la constitución de 1857 y tienen su origen o antecedente en la Constitución de Cádiz, la cual estableció que las contribuciones se repartían entre todos los españoles con proporción a sus facultades sin excepción ni privilegio alguno, asimismo en la Declaración N° 13 de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa, la cual señala que para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades; de los antecedentes históricos anteriores se observa que todo tributo que pretenda ser justo debe ir en función de la capacidad contributiva del gobernado; un ejemplo muy claro de lo anterior es el impuesto sobre la renta y para efectos del mismo la capacidad contributiva ésta dada en función de los ingresos que estos perciban, así como el reconocimiento de

los gastos en que éstos tienen que incurrir para la generación de esos ingresos ⁴⁰.

Detallando con profundidad en lo que representa e implica el impuesto sobre la renta, éste incide o tiene por objeto la renta o utilidad que perciben los sujetos en cada ejercicio, misma que no puede determinarse sino a partir de disminuir de la totalidad de los ingresos efectivamente percibidos, que son aquellos que implican un incremento en el patrimonio del contribuyente la totalidad de las deducciones autorizadas, que son los gastos, erogaciones, costos y pérdidas en que éste tuvo que incurrir para la generación de dichos ingresos; ello independientemente de que el gravamen pueda causarse por la simple obtención de un ingreso. Esto es, si bien la obtención de un ingreso da lugar a la causación del gravamen, para su determinación hay que atender a la utilidad o renta obtenida por el contribuyente en el ejercicio, que es la que constituye el objeto imponible sobre el que éste recae e incide, lo anterior tiene sustento en la siguiente jurisprudencia.

“RENTA. EL ARTÍCULO 78-A DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIOLA EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA AL GRAVAR UN INGRESO FICTICIO. Dicho precepto al establecer: "Para los efectos de este capítulo los ingresos en servicios por préstamos obtenidos por los trabajadores con motivo de la prestación de un servicio personal subordinado, se determinarán aplicando al importe de dichos préstamos una tasa equivalente a la diferencia entre la tasa pactada y la tasa que se establezca anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.-Los ingresos a que se refiere este artículo se consideran obtenidos mensualmente y se determinarán aplicando al total del préstamo, disminuido con la parte que del mismo se haya reembolsado, la tasa que resulte conforme al párrafo anterior en la parte que corresponda al mes de que se trate.", transgrede el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, en razón de que describe como hecho imponible del tributo la recepción por el contribuyente de un servicio de financiamiento al que incorrectamente conceptúa

como ingreso, cuando en realidad no constituye la incorporación de una renta real y disponible para el sujeto pasivo, resultando ficticio ya que no modifica su patrimonio, no tiene existencia verdadera y objetiva para el contribuyente y, por consiguiente, no es indicativo de su capacidad contributiva.

Clave: P./J. , Núm.: 72/2001

Amparo en revisión 771/2000. José Luis Arroyo Valdez. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo en revisión 824/2000. Sonia Cervantes Hernández. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Yolanda Ruiz Paredes.

Amparo en revisión 841/2000. Juana Villanueva Zapata. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz.

Amparo en revisión 804/2000. María del Carmen Castro Gómez. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán; en su ausencia hizo suyo el proyecto Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Roberto Martín Cordero Carrera.

Amparo en revisión 902/2000. María Claudia Korsina Ponce Lordméndez. 15 de mayo de 2001. Unanimidad de diez votos. Ausente: José Vicente Aguinaco Alemán. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Teódulo Ángeles Espino.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy diecisiete de mayo en curso, aprobó, con el número 72/2001, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a diecisiete de mayo de dos mil uno.

Materias: Constitucional - Administrativa

Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

Así entonces, toda disposición que implique que los contribuyentes de dicho impuesto paguen el gravamen sobre cantidades mayores a aquéllas en las

⁴⁰ HERRERÍAS, ARMANDO, Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico, Editorial Limusa, S.A., 4ª

que efectivamente se incrementa su patrimonio, evidentemente estará desconociendo su auténtica o real capacidad contributiva y por lo tanto, violando en su perjuicio el principio de proporcionalidad y equidad.

“IMPUESTO PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTICULO 31 FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.- De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad Tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo establece y regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa; implicando además, que se establezca que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidad de causantes, sino que se sustenten en bases objetivas que razonablemente justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razón de política fiscal o incluso extrafiscales. Semanario Judicial de la Federación, IX Época, Tomo II, Pleno, diciembre 1995, p.208.

2.3. EL ESTRICTO SENTIDO APLICATIVO DE LA NORMA TRIBUTARIA.

Las relaciones del estado y los gobernados (contribuyentes), que derivan de las actividades económicas del estado, deben a juicio de diversos estudiosos del derecho en la materia que nos ocupa y que compartimos debe observarse desde un plano de respeto por el derecho y la justicia social, (esto me lleva a pensar y se traduce en las prerrogativas de que debe gozar el contribuyente), dichas prerrogativas que el contribuyente debe saber que tiene, que le garantizan un estado de verdadero derecho al momento de entablar con el Estado una relación visto desde el poder de imperio de este, en una relación de supraordinación o relación de coordinación, de tal forma que el obligado no puede evadir ésta, sin esperar ser sancionado por el estado, sin ver sus repercusiones en la economía nacional, que el al saberse poseedor de tales prerrogativas le obligue a corresponder de manera cívica y responsable con las obligaciones fiscales, sabedor de que en la misma forma corresponderá con dicho ciudadano, más aún con el pleno conocimiento de que las prerrogativas o derechos que la propia Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, y la leyes que emanan de esta, al igual que le imponen obligaciones le otorgan derechos o prerrogativas inalienables que le garantizan el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales, y el ejercicio de prerrogativas o derechos ante las leyes fiscales y principalmente ante el actuar del fisco federal, de igual forma es viable pensar que el estado no puede exprimir al contribuyente, encarcelarlo, sin esperar una reacción negativa lo cual conlleva a pensar a estructurar un sistema fiscal, que otorgue al ejecutivo una potestad tributaria justa que imponga al contribuyente una serie de obligaciones fiscales que al ser razonables, pueda el contribuyente hacer frente sin tener una carga un tanto terrible e injusta y equilibrada que reúna las características de garantías de justicia fiscal ⁴¹.

⁴¹ VÁLDEZ VILLAREAL, MIGUEL. Editorial Estudios Fiscales y Administrativos. 1964-1981 Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público. México, 1982. Págs. 30, 31.

Dicha tarea se encuentra encomendada al poder legislativo quien se encarga de reestructurar el sistema fiscal a través de la creación de las leyes aplicables en materia fiscal, formuladas pensando con respeto a las garantías individuales del contribuyente, logrando un equilibrio tangible entre la presión fiscal y la justicia fiscal, esto es que la carga del contenido de las leyes fiscales que causan gravamen a los contribuyentes que se colocan en el supuesto que enuncian las mismas, debe ser equitativo, proporcional, dirigido al gasto público, pero sobre todo que se encuentre contenida en una ley emanada del Poder Legislativo y no del Poder Ejecutivo; dicho equilibrio deberá tener como origen la consideración como una verdad innegable los elementos de legalidad de los actos de autoridad, de la división de poderes⁴².

Consideramos que la verdadera y tangible división de poderes llevada a cabo en el estricto sentido de la palabra, y en la más precisa, objetiva y estricta aplicación de la norma constitucional, por parte de los representantes de los partidos, ocupantes de los curules del Congreso de la Unión que conforman el poder legislativo, al momento de integrar el proceso legislativo, como un hecho generador de avance significativo que repercuta en beneficio de la sociedad, a quien deben el lugar o curul que ocupan ya que es la colectividad quien los eligió con su voto, para manifestar su voz en el Congreso, creando en términos generales leyes más justas, equitativas pensadas y racionalizadas en el entorno social que nuestro país vive, considerando las necesidades de educación, desarrollo económico, productivo, de seguridad social, seguridad pública en cuanto al respeto del ciudadano y las leyes aplicables en la materia, pero principalmente de las fiscales, cuya repercusión fiscal y legal, incide en todos los sectores económicos y sociales, considerando los avances de la modernidad de los usos y costumbres, modificaciones que la misma ley propicia, así como de la tecnología y la aplicación de los ingresos que por concepto de contribuciones se recaudan y dirigen al gasto público, que abarque en su totalidad los fines de toda la actividad administrativa y financiera del estado como máximo rector, a través del proceso legislativo, en el que el proceso de creación de las leyes

⁴² MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S. A. 7a. Reimpresión. México,

sea tal, es decir sea totalmente apegado a la ley, que efectivamente la iniciativa provenga de una cámara de origen y que la cámara revisora sancione y apruebe esa ley que efectivamente el legislativo sea el que legisle, que revise a fondo las posibles o propuestas del ejecutivo, para que lleve a cabo en estricto sentido el proceso legislativo paso a paso, que adicione, modifique, reforme, promulgue, derogue y abrogue una ley, pero creada y sancionada por el Legislativo, ley que únicamente deberá aplicar el Estado, a través del Poder Ejecutivo ⁴³.

En base a lo anterior, se desprende que el Poder Ejecutivo no debe propiciar la creación de las leyes fiscales toda vez que sería juez y parte, apareciendo en consecuencia como inquisidor dañando la esfera jurídica de los contribuyentes, ya que el ejecutivo sólo tiene potestad reglamentaria en materia tributaria con lo cual sólo puede ejercitar sus facultades “administrativas” de vigilancia, cobro y sanción que emanan también del Poder Legislativo, ya que éste es el único poder de la unión que detenta la verdadera facultad del poder tributario que es el Poder Legislativo, quien tiene potestad tributaria, la cual emana de la Constitución, como resultado de la evolución histórica que ha dado nacimiento al llamado Estado de Derecho, basándose en el procedimiento de control de la constitucionalidad de las leyes⁴⁴.

Bajo el anterior orden de ideas el Poder Legislativo, dará la pauta de quién deberá emitir las leyes fiscales, en que forma se deberán ejecutar, qué facultades otorgará al Poder Ejecutivo, qué límites y qué sanciones a los contribuyentes que las incumplan.

Sin embargo la tendencia en nuestro país, es darle día a día más poder tributario al Poder Ejecutivo, mayor flexibilidad de actuación, con el riesgo de que en un futuro próximo se le autorice a legislar en todas las materias, afortunadamente esto solo se lograría, haciendo simples pero importantes cambios a la Constitución, tanto en el

1985. Pág. 25 – 27.

⁴³ JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO ANDRES, Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el sistema tributario mexicano. Escuela de Derecho, Universidad Anahuac. México, 1984. Pág. 17.

artículo 31 fracción IV como al artículo 131 segundo párrafo; respecto a la tendencia indicada al Poder Ejecutivo, pero en la actualidad el ya alto y verdadero contenido democrático en la cámara de diputados de nuestro país, con la ocupación de curules por parte de la llamada oposición, limita la vieja usanza partidista en el poder, relativa a que el ejecutivo formulaba iniciativas que desde su planteamiento en las esferas de las diversas Secretarías de despacho, aun en la actualidad se consideran como propuestas directas del ejecutivo que se convertirán en Ley, de tal forma que en el caso particular la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como máximo organismo del ejecutivo y rector de la administración pública en cuanto a la estrategia financiera de la nación, a través de sus unidades administrativas según la competencia de éstas en materia fiscal, previo a la apertura del periodo ordinario de sesiones de la Cámara de Diputados de cada año, solicita a las citadas unidades administrativas el planteamiento de posibles reformas a las leyes fiscales ⁴⁵, mismas que pasarían después a convertirse en iniciativas de ley a efecto de reformar, modificar, adicionar y derogar la diversa legislación fiscal, estas iniciativas sin un estudio preliminar y verdaderamente profundo al estilo de la vieja usanza, de la mayoría partidista oficial en el congreso (hablamos de las dos cámaras, diputados y senadores), a favor del Ejecutivo llevaban el proceso legislativo, eso si en estricto sentido pero muy al vapor casi al final del término o cierre del periodo, a fin de que el ejecutivo se encuentre en posibilidad de decretar las ya tradicionales de cada año y cada vez más complicadas reformas fiscales.

Con base en lo anterior es posible decir que con esa actitud del Estado, se daña el propio estado de derecho, las instituciones, la economía, finanzas y destino del gasto publico porque como ha sido característico del ejecutivo en los ya prolongados últimos años, en el país solo se beneficia a unos cuantos sacrificando a una cada vez más amplia mayoría, pero sobre todo a la sociedad quien cree vivir en un estado democrático, con lo cual el propio estado pretende “confundir” que el estado social de

⁴⁴ MARGAIN MANAUTOU, EMILIO. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. 3a. Edición. México, 1973. Págs. 227, 228.

⁴⁵ JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO ANDRES. *Op. Cit.* Pág. 18, 19.

derecho no debe respetar la división de poderes, ni respetar la seguridad del individuo, lo cual va en contra de la colectividad y del orden social, razón por la que el suscrito determina que en un Estado democrático como el nuestro con un gobierno representativo democrático federal, no existe cabida para aquellos que creen, llevan a cabo y pretendan centralizar en el poder ejecutivo las funciones del legislativo y mucho menos actuar en el sentido de legislador, ejecutor y juez en materia económica, ya que con esto llevan al país a un orden social autoritario.

Un ejemplo en materia fiscal de la precitada imposición de normas jurídicas de aplicación fiscal, es la llamada miscelánea fiscal, así como sus modificaciones aclaraciones y sin numero de efectos restrictivos, condicionantes y actualizables que provocan confusión e incertidumbre jurídica, toda vez que en algunos casos contradicen a la norma fiscal de aplicación general, en algunos casos a las normas especiales y otras más trata de enmendar los errores o lagunas contenidos en las leyes fiscales, fundamentándose en el hecho de que si alguna ley impositiva tiene lagunas que crean incertidumbre o dan lugar a evadir o eludir la contribución, resultaría injusto que por un error formal, el contribuyente eluda el pago de la contribución la cual es creada y basada en la búsqueda de la satisfacción del gasto publico; sin embargo considero que se acepta el hecho de que la injusticia social que derive de un error o laguna en una ley fiscal mal estructurada, pero la enmienda a la misma la debe efectuar el Poder Legislativo y de ninguna manera por la reglamentación del Poder Ejecutivo, toda vez que es más importante la seguridad jurídica a que tienen derecho los contribuyentes, derecho que nace de la Constitución; que la necesidad del Estado de cobrar la contribución , pues con esto se dejaría en estado de inseguridad e indefensión al contribuyente; con lo que se tienen dos caminos o se acepta el derecho del ciudadano que le otorgan las garantías individuales o se admite la necesidad del Estado como una necesidad de orden público que no permite al ciudadano le sean respetadas sus garantías, con lo cual insisto se estaría violando el principio de legalidad ⁴⁶.

⁴⁶ *Ibid.* Pág. 21.

Con lo antes expresado no se pretende señalar que el sistema fiscal mexicano sea ilegal, lo que el suscrito desea es establecer claramente que el Poder Legislativo lleve a cabo muy en serio su papel en cuanto a la responsabilidad moral que representa al aprobar una ley fiscal; no en la medida de cuestionar si el impuesto o impuestos son justos o injustos positivos o negativos, el meollo es si este deriva o emana del Poder Ejecutivo o del Legislativo, debiendo recordar que el requisito de que las contribuciones estén establecidas en Ley, tiene como base fundamental proteger al ciudadano en el sentido de que estas sean creadas por sus representantes y no por el ejecutivo, de tal forma que el Ejecutivo no establezca un actuar consuetudinario que únicamente obligue o establezca al Legislativo a sancionar una ley con su aprobación, situación que ya no debe suceder, lo cual solo se encuentra en manos del Poder Legislativo quien debe recordar el espíritu constitucional de la ley fiscal, creando y analizándolas para que resulten congruentes con la realidad económica nacional y el bolsillo de los contribuyentes a quienes propiamente va dirigida ⁴⁷.

Lo anterior tiene un sustento lógico, en el sentido de que la mayor carga fiscal en cuanto a recaudación de impuestos tienen una incidencia mayor y esta soportada en materia de impuesto sobre la renta como impuesto directo, en los grandes contribuyentes (mayores), la clase alta y media de las personas físicas; en tanto los impuestos indirectos recae en la totalidad de la población que soporta la carga siendo en proporción y en base a las condiciones económicas del país la clase media y baja quienes mas sufren la carga tributaria, así que tomando en consideración la ultima estadística en el año de 1999, del Instituto Nacional de Estadística Geografía e Informática, respecto del número de mexicanos que asciende a 90'000,000 que integran la población del país en la que se dice hay 80 millones de pobres y 40 millones de ellos en la extrema pobreza; entonces la repartición de la riqueza no es equitativa y proporcional conforme a la capacidad

⁴⁷ *Ibid.* Pág. 24.

contributiva que establece la constitución en razón de que el grueso de la carga en los impuestos indirectos la aportan las clases más golpeadas por el sistema económico mexicano vía la política fiscal impuesta por el ejecutivo; esto nos lleva a pensar en forma seria en una modificación de la política fiscal con repercusiones netamente económicas, pero desde la profundidad de la legalidad como una característica esencial de la forma en que el Estado debería recaudar ⁴⁸.

En relación a lo anterior, es preciso señalar que el sentido estricto es una característica esencial que tiene la norma jurídica fiscal, independientemente de la generalidad de la norma jurídica, en cuanto a que es general, impersonal, coercitiva y abstracta, que también poseen las normas jurídico fiscales, esa particularidad que las distingue del resto de las normas jurídicas, se encuentra establecida como ya lo había indicado en el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, mismo que alude a que las leyes fiscales son de aplicación estricta, característica que evidentemente deja fuera toda posibilidad de interpretación análoga y la única posibilidad que cabe para su aplicación es la interpretación "stricto sensu", razón por la cual el particular debe ceñirse a la literalidad consignada en la ley fiscal y acatar el cumplimiento total de ésta.

⁴⁸ *Ibid.* Pág. 53.

CAPITULO 3.

3.- LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE Y EL EJERCICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION DE LA AUTORIDAD FISCAL.

3.1- EL ESTADO REGULADOR DEL SISTEMA FISCAL MEXICANO Y LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL AUDITADO.

Derivado de todo lo anterior en mi opinión a fin de mejorar sustancialmente la política fiscal en forma profunda, razonada, mejorada y equilibrada del sistema fiscal mexicano, esta debe ser a través de una profunda reforma del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a través de la cual el Poder Legislativo, garantice una correcta aplicación del gasto público y una estricta aplicación de la leyes impositivas tributarias que a través de la verdadera y real aplicación de la capacidad contributiva de cada uno de los ciudadanos gobernados se realice una equitativa repartición de la riqueza, reforma en la que se considere como una necesidad nacional el que se admita que las contribuciones pueden tener como fin la redistribución de la riqueza, la planeación económica y el control de la inflación ⁴⁹.

De lo antes expuesto la interrogante es si en los Estados Unidos Mexicanos, sí en nuestro país existe la justicia en materia tributaria o fiscal, bien sabemos todos que el país vive momentos de verdadera crisis en la aplicación de la justicia en cualquier materia e inseguridad social causando una crisis extrema y recurrente, que envuelve a los ciudadanos en un círculo vicioso, del cual no escapan los ciudadanos de todo nivel socioeconómico, sin embargo como lo mencionaba con anterioridad los más dañados y sacrificados son los sectores más desprotegidos los de estrato social bajo y menos alcance económico, esto da la pauta para considerar que como resultado,

⁴⁹ DE LA MADRID HURTADO, MIGUEL. Estudios de Derecho Constitucional, Editorial Porrúa, S.A. 2ª Edición. México, 1980. Pág. 16 y 17.

después de haber analizado aspectos que conforman los elementos de la presión fiscal y la justicia fiscal en nuestro país, se puede afirmar que definitivamente no hay un equilibrio entre estos dos conceptos, dado que la balanza se encuentra desequilibrada de ambos sentidos, en ocasiones a favor del contribuyente, debido a su ignorancia, trucos para eludir al fisco, etc., y a veces de la autoridad con exceso de poder, de ese poder tributario que detenta, el exceso de uso de la facultad reglamentaria, etc.⁵⁰.

En nuestro país aún de las diferencias sociales de los ciudadanos gobernados (contribuyentes) y de la complejidad legal del sistema fiscal mexicano, ambos contribuyente y fisco están muy lejos de integrar un sistema justo, adecuado a las necesidades sociales; y que cada vez más inciden en el ánimo del que tributa debido a las necesidades económicas tan apremiantes que tiene el estado, lo cual ha ocasionado que las contribuciones entren a un estado de letargo ya que están perdiendo la fuerza en la influencia de la economía que habían venido teniendo y que al igual que en otros países día a día, en lugar de usar las contribuciones con diversos fines sociales, se están convirtiendo en mero factor recaudativo.

En nuestro país esa tendencia la vemos desde los tiempos en que gobernaba el expresidente Echeverría hasta la fecha, teniendo como consecuencia un término en el cual se nos ha venido incrementando los impuestos regresivos en forma brutal.

Respecto al contribuyente se observa que este no cumple en la medida que le corresponde con los mandamientos constitucionales de que deriva la legislación fiscal aplicable al caso concreto, en tales circunstancias el contribuyente actúa de una manera reactiva sabedor de las normas fiscales que omite observar, las que corrompe, aún sabedor del daño que causa a la sociedad al no cumplir con sus obligaciones fiscales, dejando en plena desventaja a los contribuyentes que si

⁵⁰ JOHNSON OKHUYSEN EDUARDO ANDRES. *Op. Cit.* Pág. 159.

cumplen sobre todo a los contribuyentes cautivos como el suscrito, quien no esta en posibilidad de aplicar grandes deducciones en materia del impuesto sobre la renta, de acreditar el impuesto al valor agregado, ni de beneficiarse a través de un subsidio, de realizar una planeación financiera, maquinar una exención de gravamen o un pago menor y mucho menos de una maquinación o simulación para obtener un beneficio en detrimento del fisco federal, como en su caso lo hacen los grandes contribuyentes, que consolidan o los del sector financiero.

También es importante el resaltar en el equilibrio de la balanza, el hecho de que la autoridad tiene un marco de sanciones con verdaderos excesos, y que el contribuyente común no las conoce o nos las quiere visualizar, situación por la que la autoridad al aplicar las leyes en la materia, el contribuyente resulta seriamente afectado, tanto en sus intereses económicos como en su libertad personal, situación que es urgente que se modifique, ya que las leyes fiscales deben de ser menos represivas y aplicarse en la totalidad correspondiendo a una “realidad” que se identifique con la verdad del hacer económico del país⁵¹.

En base, a lo anterior y para el efecto de que la legalidad prevista como principio constitucional de las contribuciones sé de cómo tal, cumpliendo con la premisa de que toda contribución debe estar contenida en Ley, el Poder ejecutivo tendrá que aceptar que la Constitución vela por las garantías de los gobernados y las decisiones del Poder Legislativo, resultantes del proceso legislativo, en consecuencia acatar la ley.

Derivado de lo anterior el estado a través del poder ejecutivo deberá al ejecutar o verificar la estricta aplicación de las leyes fiscales, tiene la posibilidad de ejercer esa potestad de facultades en materia tributaria que son la reglamentaria, inspección, vigilancia, ejecución, imposición de multas y la de juzgar⁵².

⁵¹ *Idem.*

⁵² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNAM. Diccionario Jurídico Mexicano. Editorial Porrúa, S. A. 7a. Edición. México, 1994. Pág. 1419.

En mi opinión, estas se resumen en la económica coactiva e imposición de multas, derivadas del la facultad de revisión ó inspección y vigilancia estas derivadas del ejercicio de facultades de revisión a que alude el Código Fiscal de la Federación⁵³, asimismo también, finanzas y destino del gasto público a que le sean dadas, para fin de que su ejercicio , y con motivo también controversias este último aspecto se puede observar en forma contundente a través del desahogo de controversias que se dirimen en el fundamentándose si alguna ley impositiva tiene ilegalidad.

Sin embargo si se acepta la facultad potestativa reglamentaria que tiene el Poder Ejecutivo y que emana del Poder Legislativo, debe estarse conciente de que el Ejecutivo , para poder ejercitar sus facultades administrativas de vigilancia, cobro y sanción estas deberán emanar del Poder Legislativo, a que este estructura las facultades del Ejecutivo en la Constitución , Código Fiscal de la Federación , Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Leyes contributivas específicas, Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, motivo por el cual las facultades del Ejecutivo se verán limitadas a que estas estén delimitadas conforme a derecho y a que respeten las garantías individuales ⁵⁴.

Es en ese sentido que la autoridad fiscal Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Subsecretaria de Ingresos y de la entonces Administración General Jurídica de Ingresos, creó la denominada carta de los derechos del contribuyente auditado, documento por medio del cual, se pretendió en forma directa dirigir al contribuyente al cual se le ejercían facultades de comprobación una semblanza de los derechos que tiene, con respecto del acto que ejerce la autoridad para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en ese sentido dicho

⁵³ *Idem.*

documento únicamente verso en cuanto a las facultades de comprobación, que lleva al través de una visita domiciliaria, acto que comúnmente los gobernados o contribuyentes conocen como auditoría.

En el citado documento, que talvez podríamos denominar como un tríptico o un folleto esto último porque los primeros ejemplares se hicieron así ya que la distribución y difusión no fue de gran volumen, el documento en cuestión prevé las cuestiones inherentes a la legalidad de la actuación de la autoridad fiscal, esto es a las formalidades esenciales del procedimiento de la visita domiciliaria, en la que señala a los contribuyentes que formalidades deben y cuando seguir los visitadores, desde que se constituyen y entregan la orden de visita, el citatorio en su caso, el levantamiento de la acta de inicio y todas las particularidades que incluye esta, como son la identificación de los propios visitadores, la designación de testigos, etc., mismas que deberá observar el propio contribuyente se sigan al pie de la letra a efecto de que los visitadores en el ejercicio de facultades no vicien el procedimiento, a fin de que la autoridad cumpla con la legalidad que reviste el acto de molestia.

En ese orden de ideas tal corolario de prerrogativas o aspectos de legalidad, que la autoridad plasma, dirigido a los contribuyentes con el animo de protección, y sensibilización de legalidad plena, de transparencia y que a la propia autoridad parase preocuparle, es un tanto aparente ya que lo que verdaderamente le preocupa es el enormemente susceptible numero de impugnaciones que derivan de sus actos, y los resultados negativos por la complejidad de los mismos y el grado de retroceso que implica, ya no hablemos de avance y mucho menos de recaudación que es el objetivo primordial del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad fiscal.

En los años en que el aludido documento surgió, éste comenzó como una modalidad del gubernamental reconocimiento a los derechos humanos, con motivo y por los abusos de la autoridad esto en propio sentido de las autoridades del ejecutivo

⁵⁴ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C. V. 7ª Reimpresión,

encargadas de llevar a cabo la tarea coercible de la seguridad y el orden público, (policías, agentes de la policía judicial locales y federales, ministerios públicos federales y locales), aunado de la ignorancia de los ciudadanos y de la corrupción que aún en nuestros días impera en nuestro país, sin embargo en el caso particular de la autoridad fiscal los abusos distan mucho de los que en su caso hubieran efectuado otras autoridades, aquí son vicios de procedimiento que de alguna manera violentan la seguridad jurídica de los contribuyentes y la legalidad de los actos, aunque estos pueden prestarse a una interpretación de corrupción, con un efecto de ilegalidad contraria a los intereses del fisco y benéfica para el auditado, aun que podríamos abstraernos de dicha situación, e indicar sólo lo concerniente a los procedimientos que establece el Código Fiscal de la Federación, para los actos de autoridad que lleva a cabo la autoridad fiscal.

Pero que es en sí, ese actuar de la autoridad fiscal, en ese sentido el mismo, no es otra cosa que el ejercicio de esas facultades reglamentarias que el fisco federal detenta en su calidad de imperio como órgano del estado, y que están por encima de la sociedad “gobernados o contribuyentes”, los cuales tienen obligación de cumplir las leyes, esto es únicamente el ejercicio de su facultad impositiva, para la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y la exigibilidad de las prestaciones o créditos que derivan de esta.

3.2. INICIO DE FACULTADES DE COMPROBACION.

Las facultades de comprobación de las autoridades fiscales en su ejercicio son múltiples y variadas pero con un único propósito que es el de verificar el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales del amplio y variado universo de contribuyentes, en ese sentido las obligaciones se derivan según las contribuciones que se generen de la actividad o acto que realice el gobernado; estos efectos contributivos por así llamarlos para distinguirlos de otros efectos jurídicos que

podiesen derivar de un mismo acto, bajo este orden de ideas encontramos que las autoridades fiscales al ejercer esas facultades, estas pueden ser de exigibilidad de un crédito, de una solicitud de documentos, imposición de sanción por omisión de avisos etc. estas a cargo de la autoridad exactora o recaudadora; la autoridad aduanal o aduanera del cumplimiento del pago de los impuestos al comercio exterior, derechos de tramite aduanero, la exacta aplicación de las tarifas y clasificaciones arancelarias que deriven con motivo del despacho aduanero de la entrada y salida de mercancías del territorio nacional, así como de los impuestos que deriven del acto o actividad de importación; la autoridad revisora de vigilar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales en materia de impuestos internos, como pueden ser impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto al activo de las empresas, impuesto sobre producción y servicios etc.; una vez reseñado el ámbito material de validez de las autoridades, hay que agregar que estas también están obligadas a observar un ámbito espacial y territorial de validez respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales, ya sean de ley general, como de leyes especiales, en ese sentido la autoridad para ejercer dichas facultades debe observar el cumplimiento de las leyes y reglamentos que le delimitan y facultan, para la verificación del cumplimiento de los contribuyentes.

La autoridad revisora tiene una variante en el ejercicio de facultades puesto que tiene facultad revisora en materia de impuestos internos y facultad en materia aduanera; en cuanto a la tocante en impuestos internos puede revisar el relativo a la presentación de los contribuyentes de las declaraciones de impuestos, de expedición de comprobantes fiscales, de la revisión de dictámenes, así como la derivada de las operaciones de importación y exportación de mercancías relativas a impuesto al valor agregado y en su caso del pago de derechos; esa facultad puede ser ejercida en forma discrecional por denuncia o por programas dirigidos a las diversas áreas productivas o económicas del país, como puede ser el programa de combate a la evasión fiscal.

La actuación de la autoridad fiscal, esta implícita en el cumplimiento de la ley, esto es a las formalidades esenciales del procedimiento de la visita domiciliaria, en la que señala a los contribuyentes que formalidades deben y cuando seguir los visitadores, desde que se constituyen y entregan la orden de visita, el citatorio en su caso, el levantamiento de la acta de inicio y todas las particularidades que incluye esta, como son la identificación de los propios visitadores, la designación de testigos, etc., mismas que deberá observar el propio contribuyente se sigan al pie de la letra a fin de que los visitadores en el ejercicio de facultades no vicien el procedimiento, a efecto de que la autoridad cumpla con la legalidad que reviste el acto de molestia, para la inspección ocular, la solicitud de declaraciones, contabilidad y demás documentación, que indiquen o comprueben el cumplimiento o incumplimiento de la obligaciones fiscales de los contribuyentes.

3.3. CUMPLIMIENTO EN ESTRICTO APEGO A LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO SU ASPECTO PREVENTIVO ANTE PROBABLES ABUSOS DE LA AUTORIDAD FISCAL.

La carta de los derechos del contribuyente auditado que como ya dijimos surge sin una verdadera importancia jurídica en cuanto a la directriz que persigue la autoridad fiscal ha cambiado su efecto en la colectividad que tiene en forma particular, el destino de ser verificado por la autoridad fiscal ya que de unos años a la fecha, la autoridad fiscal también se puso la soga al cuello, por la sencilla razón de que al inicio de una visita al hacer entrega de la orden de visita también entrega un ejemplar de la carta de los derechos del contribuyente auditado con la finalidad de el auditado tenga en sus manos un instrumento que le indica cuales son las principales circunstancias de legalidad que reviste dicho acto de autoridad, asimismo dicho documento le previene sobre las posibles conductas que corromperían el derecho

con el o a través del actuar desleal del auditor, con el animo de mediar las circunstancias anómalas del cumplimiento de obligaciones fiscales del contribuyente.

Asimismo, el citado documento indica entre otras cosas el efecto negativo de la presión y apercibimiento verbal por parte de los visitadores o auditores, dirigida al contribuyente en cuanto a la situación jurídico penal fiscal que derive del incumplimiento de obligaciones fiscales o por la falta de colaboración del contribuyente visitado, para con el desarrollo de la visita, situación que la autoridad fiscal, indica es indebida e ilegal, misma que resulta en una sanción para los visitadores o visitador que incurra en tal situación anómala ⁵⁵.

Por otra parte dentro del procedimiento de visita contenido en le Código Fiscal de la Federación, la carta reviste un sentido meramente formal en cuanto a la entrega que se hace ya que en el citado ordenamiento no se encuentra prevista en sentido estricto la obligación de su entrega, independientemente de que en el inicio de la visita se entregue junto con la orden de visita y se haga constar dicho hecho en la primera acta parcial o denominada parcial de inicio ya que la entrega de la carta y su inclusión o mención de la entrega no implica violación al procedimiento o ilegalidad del actuar de la autoridad.

En suma, la carta de los derechos del contribuyente auditado no denota como tal en el entendido de la obligación de la autoridad fiscal, como derivada de dicho documento y su obligatoriedad es mera costumbre el efectuar e indicar su entrega, sin embargo el cumplimiento que indica está, es el que establece el Código Fiscal de la Federación, por lo que tal situación finalmente reviste obligación a la autoridad y como efecto la prevención de vicios de procedimiento en detrimento de la esfera jurídica del visitado, pero mas de la autoridad, a efecto de cumplir su cometido con estricto a pego a la ley.

⁵⁵ DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN DE 2003. Decreto por el que se modifica, reforma y adiciona la Ley del Servicio de Administración Tributaria. Art. 34.

En todo acto de autoridad por el que se ejerza facultad de comprobación, así como en cualquier otro derivado o relacionado, este por considerarse un acto de molestia deberá estar debidamente fundamentado y motivado, reuniendo las características generales y particulares establecidas en la Constitución General de la República, el Código Fiscal de la Federación, en las Leyes específicas y generales aplicables en materia fiscal y de impuestos según sea el caso, pero sobre todo cumpliendo en forma estricta el procedimiento a que aluden dichos ordenamientos.

3.4. LA CARTA DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE AUDITADO Y EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

En opinión del suscrito y toda vez que con meridiana claridad se observa que la carta de los derechos del contribuyente auditado, establece en forma somera y no tan pormenorizada las particularidades del procedimiento, que al efecto debe llevar a cabo el auditor o visitador para cumplir con los supuestos que establece la ley en la orden de visita e indico esta por que no tengo conocimiento de que al inicio de facultades de comprobación para efectos de revisión de dictamen o revisión de gabinete se haga entrega de la carta de los derechos del auditado, y creo la razón es por que la orden de visita se entrega y los oficios que contienen los requerimientos para los otros tipos de acto, se notifican y por consiguiente llevan otro procedimiento, pero volviendo a lo primario, la carta contiene en forma somera el contenido que en forma obligada esta para la observancia de la ambas partes contribuyente y autoridad, mismas de una u otra forma aluden y llevan directo al Código Fiscal de la Federación, que es el ordenamiento legal que contiene las normas de procedimiento y los actos a través de los cuales la autoridad fiscal esta facultada para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los

contribuyentes, los derechos y obligaciones de los contribuyentes y las excepciones para ambos.

En conclusión la carta de los derechos del contribuyente auditado contiene un vaciado de los supuestos previstos en el Título III denominado de las facultades de las autoridades fiscales y que prevén los artículos del 33 al 69-A, pero esencialmente de los numerales 38, 40, 41, 41-A, 42, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, y en su caso el 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Cabe señalar que dichos artículos se refieren a las siguientes circunstancias y supuestos.

38, Requisitos de los actos administrativos; constar por escrito, señalar autoridad que lo emite, estar fundado y motivado, expresar la resolución objeto o propósito de que se trate, ostentar firma del funcionario competente y nombre de persona o personas a que se dirige.

39, Facultades del ejecutivo mediante resoluciones de carácter general.

40, Obstaculización de los contribuyentes al ejercicio de las facultades de comprobación, solicitar el auxilio de la fuerza pública, imponer multa, solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente.

41, Presentación extemporáneas de documentos; estimación del impuesto omitido, embargo precautorio, imposición de multas.

42, Facultad de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales y en su caso determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a otras

autoridades fiscales, esto a través de rectificación de errores aritméticos, en declaraciones, avisos, solicitudes; la revisión de contabilidad en el domicilio del u oficinas de la autoridad; visitas domiciliarias para revisar su contabilidad, bienes o mercancía; revisión de dictámenes de estados financieros de los contribuyentes y sobre operaciones de enajenación de acciones, solicitud de devoluciones de saldo a favor de impuesto al valor agregado, y cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, formulados por contadores públicos registrados; la revisión de comprobantes fiscales; practicar u ordenar avalúos o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte; y formular denuncias y querellas, allegarse de las pruebas para las declaratoria ante el ministerio público federal para el ejercicio de la acción penal y ser coadyuvante del ministerio público federal.

43, Datos adicionales que deberán contener las ordenes de visita, además de los que establece el numeral 38 del citado Código, lugar o lugares de la visita y nombre de la o las personas que deban efectuar la visita y que en su caso pueden ser sustituidas, aumentadas o reducidas en cualquier tiempo quienes podrá actuar conjunta o separadamente .

44, Reglas y supuestos a que se encuentran obligadas las autoridades fiscales, los contribuyentes, los responsables solidarios y terceros en los casos de visita domiciliaria, (entrega de la orden, aseguramiento de a contabilidad, identificación de los visitadores, designación y en su caso sustitución de testigos.

45, Obligación de los visitados, permitir acceso a los visitadores designados, mantener a su disposición la contabilidad, documentación, que previo cotejo podrán ser certificados y anexados a las actas parciales o final, bienes, mercancías, discos, asimismo establece las causales para obtener copia de la contabilidad

46, Reglas de las visitas domiciliarias, levantamiento de actas parciales que contendrán en forma circunstanciada y pormenorizada lo hechos u omisiones, actas

parciales por cada lugar de visita en el caso de exista mas de un lugar, colocación de sellos o marcas a fin de asegurar la contabilidad correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, mismos que se dejan en calidad de deposito, levantamiento de actas parciales o complementarias, levantamiento de actas en las oficinas de las autoridades cuando resulte imposible levantarlas en el domicilio de la autoridad, última acta parcial plazo de 20 días para desvirtuar observaciones de la autoridad entre la última y el acta final, cierre y entrega del acta final.

46-A, plazo para que las autoridades fiscales concluyan la visita domiciliaria o revisiones de escritorio y del dictamen con el C. P. R. y contribuyente plazo de 6 meses y dos ampliaciones más que deben notificarse al contribuyente y ser circunstanciadas y motivadas, suspensión de l plazo en caso de huelga, fallecimiento del contribuyente, desocupe el domicilio fiscal o por la interposición de algún medio de defensa; conclusión de la visita por incumplimiento en el plazo quedando sin efectos la orden y las actuaciones de la autoridad.

47, Conclusión anticipada de la visita, por presentación de aviso por parte del contribuyente para dictaminar sus estados financieros de conformidad con el ordinal 32-A del C. F. F., siempre y cuando el aviso haya surtido efectos conforme al Reglamento del Código, en caso de la conclusión anticipada se levantara acta en que se señale el motivo.

48, procedimiento de revisión fuera de una visita domiciliaria, (revisión de gabinete y de dictamen a que refiere el numeral 55 del Reglamento del Código, secuencial del dictamen solicitud al contador público registrado, al contribuyente o al tercero relacionado con copia respectiva según sea el caso), notificación d el oficio de requerimiento, lugar y fecha de entrega de la información solicitada, comunicado mediante oficio de la conclusión de la revisión de gabinete por la no haber observaciones, oficio de observaciones, plazo para desvirtuar las observaciones, corrección fiscal, oficio o resolución de terminativa de crédito fiscal.

49, Reglas para visitas domiciliarias para verificación de comprobantes fiscales (fracción V del artículo 42 del C. F. F.).

50, Determinación y notificación de contribuciones omitidas, derivadas de visita domiciliaria o de las facultades contenidas en el artículo 48 del C. F. F., conozcan de hechos u omisiones plazo de seis meses contados a partir del levantamiento del acta final de visita o de la conclusión del plazo para desvirtuar el oficio de observaciones, plazo que se suspende con los casos previstos en el numeral 46-A del citado Código.

51, Cuando las autoridades fiscales conozcan de hechos u omisiones que entrañen incumplimiento a las disposiciones fiscales, con motivo del ejercicio de facultades de comprobación a que se refiere el numeral 48 del C. F. F., (revisión de gabinete y de dictamen a que se refiere el numeral 55 del Reglamento del Código, secuencial del dictamen solicitud al contador público registrado, al contribuyente o al tercero relacionado con copia respectiva según sea el caso), de determinaran las contribuciones omitidas mediante resolución.

52, Presunción salvo prueba en contrario de los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros formulados por contadores públicos registrados sobre estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones, solicitud de devoluciones de saldo a favor de impuesto al valor agregado, y cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, requisitos para obtener el registro para ser contador público registrado; requisitos del dictamen según el RCFF, emisión de l dictamen y del informe de la revisión, interpretación de los dictámenes, suspensión del registro d el contador y sanciones, registro de despachos de contadores públicos registrados.

53, Plazo para la presentación de datos, informes o documentos por parte de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, que con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación la autoridad fiscal solicite.

Libros registros que formen parte de la contabilidad, diagrama y diseño del sistema de registro electrónico, solicitados en visita, deben presentarse de inmediato.

Para documentos que deben tener en su poder el contribuyente solicitados en el desarrollo de una visita, seis días contados a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud.

En los demás casos quince días a partir del día siguiente a aquél en que se le notificó la solicitud.

54, Se tendrán por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras salvo prueba en contrario, para determinar contribuciones omitidas.

55, facultad para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, el resultado fiscal en el régimen simplificado, el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III, de la Ley del impuesto sobre la Renta, sus ingresos, entradas, y el valor de los actos y actividades o activos por los que deban pagar contribuciones.

En ese sentido y para que tales efectos se perfeccione, son necesarios los siguientes supuestos: oposición a la revisión o ejercicio de facultades de las autoridades fiscales, no se proporcione la contabilidad, cuando hay irregularidades en la contabilidad, (omisión de registro de operaciones, ingresos, compras, alteración de costos por más del 3%, sobre los declarados en el ejercicio), registro de compras gastos o servicios no realizados, omisión o alteración en los inventarios o registro de precios distintos a los costos cuando el importe exceda el 3% del costo de los inventarios; no se lleve control y valuación de inventarios, no se utilicen los equipos de registro fiscal.

55, Procedimiento de la determinación presuntiva, (a través de datos de la contabilidad del contribuyente, datos contenidos en la declaración del contribuyente del mismo ejercicio o de cualquier otro y con las modificaciones que en su caso de obtengan con motivo del ejercicio de facultades de comprobación, a partir de la información aportada por terceros relacionados a solicitud de la autoridad fiscal, con información obtenida por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, y utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier índole.)

57, Presunción de contribuciones retenidas, por la omisión en la retención o entero por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

59, Presunción de ingresos o del valor de actos o actividades.

60, Presunción por la omisión de registro de adquisiciones en contabilidad, si son determinadas por la autoridad se presumirá que los bienes fueron enajenados.

CAPITULO 4.

4.- EFECTOS DE ILEGALIDAD POR VIOLACION DE LOS DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE

4.1- VIOLACION DE LOS DERECHOS DEL AUDITADO, VICIOS DE PROCEDIMIENTO Y LEGALIDAD PREVISTA EN EL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

Los vicios de procedimiento que en esencia por las características del acto de autoridad son meramente formales los cuales ocasionan en la mayoría de los casos la nulidad de la resolución emitida para el efecto de que se reponga el procedimiento; en ese sentido los vicios más comunes en que incurre la autoridad a través de los auditores o visitadores son la identificación de ellos mismos, la designación de testigos, la hora de inicio de la visita, entrega de citatorio, cierre (hora) del acta de inicio, etc. Al efecto se establecen algunos vicios y sus efectos legales en las siguientes jurisprudencias y tesis.

“NULIDAD QUE DECLARA LA SENTENCIA FISCAL DEBIDO A LA NOTIFICACIÓN ILEGAL DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. DEBE SER LA EXCEPCIONAL CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Este tribunal sostiene la tesis consultable en la página mil ciento ochenta y cinco del Tomo XIII, mayo de dos mil uno, de la Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, de rubro: "NULIDAD QUE DECLARA LA SENTENCIA FISCAL DEBIDO A LA NOTIFICACIÓN ILEGAL DEL INICIO DEL PROCEDIMIENTO PARA VERIFICAR EL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES. DEBE SER LISA Y LLANA Y NO PARA EFECTOS."; sin embargo, si bien el contenido de esta tesis pudiera aparentar un contrasentido, en realidad no se trata sino, en todo caso, de impropiedad en el

manejo técnico del lenguaje, que conviene depurar, pues tal como se dijo en dicha tesis, cuando están de por medio las facultades discrecionales de las autoridades exactoras, como en las de comprobación, la nulidad de sus actos no impide que vuelva a realizarlos, si aún puede hacerlo, aunque tampoco la conmina a ello; pero, en esa tesitura, el calificativo del tipo de nulidad no es de lisa y llana, sino excepcional, en términos del artículo 239, fracción III, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación, razón por la cual, para efectos de propiedad técnica, el texto de la tesis, con el rubro ya indicado al inicio de ésta, debe quedar así: La notificación es el acto jurídico que constituye el presupuesto necesario para el inicio del procedimiento de comprobación, ya que del análisis del artículo 44, fracciones II y III, del código tributario federal, se desprende que el procedimiento se inicia precisamente con la entrega al contribuyente o a su representante, en vía de notificación, del oficio respectivo, de suerte que es en el momento mismo de la notificación practicada de manera legal cuando se inicia válidamente el procedimiento para el ejercicio de las facultades de comprobación. De ahí que si la notificación del documento que implica el inicio de dichas facultades se realizó en forma contraria a la establecida por la ley, cabe concluir que no iniciaron debidamente el ejercicio de tales facultades, actualizándose, entonces, la nulidad prevista por la última parte de la fracción III del artículo 239 del aludido código, es decir, la excepcional, sin perjuicio, desde luego, de que si la autoridad fiscal se encuentra aún en tiempo, y está en posibilidad de hacerlo, inicie de nueva cuenta y en debida forma el procedimiento de que se trata. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.3o.A. , Núm.: J/11

Revisión fiscal 175/2001. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 27 de septiembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Víctor Antonio Pescador Cano. Secretario: Juan Carlos Ríos López.

Revisión fiscal 222/2001. Administrador Local Jurídico de Puebla Sur, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 6 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretaria: Blanca Elia Feria Ruiz.

Revisión fiscal 225/2001. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 6 de diciembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario Víctor Martínez Ramírez.

Revisión fiscal 232/2001. Administradora Local Jurídica de Puebla Norte, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 17 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretario: Clemente Delgado Salgado.

Amparo directo 391/2001. Jesús Castañeda Rosas. 17 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Rojas Fonseca. Secretario: Víctor Martínez Ramírez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 185, tesis 2a./J. 89/99, de rubro: "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios

Además, resulta aplicable la tesis P. LV/92 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable en la página treinta y cuatro, de la Gaceta número 53, correspondiente al mes de mayo de 1992, Octava Época del Semanario Judicial de la Federación, que al rubro dice:

"FORMALIDADES ESCENCIALES DEL PROCEDIMIENTO SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.- La garantía de audiencia establecida en el artículo 14 constitucional consiste en otorgar al gobernado la oportunidad de defensa previamente al acto privativo de la vida, libertad, propiedad, posesiones o derechos, y su debido respeto impone a las autoridades, entre otras obligaciones, la de que en el juicio que se siga "se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento" Estas son las que resultan necesarias para garantizar la defensa adecuada antes del acto de privación y que, de manera genérica, se traduce en los siguientes requisitos: 1) La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias; 2) La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; 3) La oportunidad de alegar; y 4) El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas. De no respetarse estos requisitos, se dejaría de cumplir con el fin de la garantía de audiencia, que es evitar la indefensión del afectado."

"SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CUANDO LA VIOLACIÓN ADUCIDA IMPLICA UN ESTUDIO DE FONDO, LA NULIDAD SERÁ LISA Y LLANA, EN CAMBIO, CUANDO SE TRATA DE VICIOS FORMALES, LA NULIDAD SERÁ PARA EFECTOS. En términos de lo dispuesto por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación pueden declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado o para efectos. La nulidad lisa y llana, que se deriva de las fracciones I y IV del artículo 238 invocado, se actualiza cuando existe incompetencia de la autoridad, que puede suscitarse tanto en la resolución impugnada como en el procedimiento del que deriva; y cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas. En ambos casos, implica, en principio, que la Sala Fiscal realizó el examen de fondo de la controversia. En cambio, las hipótesis previstas en las fracciones II, III y V del precepto legal de que

se trata, conllevan a determinar la nulidad para efectos, al establecer vicios formales que contrarían el principio de legalidad, pero mientras que la fracción II se refiere a la omisión de formalidades en la resolución administrativa impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación en su caso, la fracción III contempla los vicios en el procedimiento del cual derivó dicha resolución, vicios que bien pueden implicar también la omisión de formalidades establecidas en las leyes, violatorias de las garantías de legalidad, pero que se actualizaron en el procedimiento, es decir, en los antecedentes o presupuestos de la resolución impugnada. En el caso de la fracción V, que se refiere a lo que la doctrina reconoce como "desvío de poder", la sentencia tendrá dos pronunciamientos, por una parte implica el reconocimiento de validez del proveído sancionado y por otra supone la anulación del proveído sólo en cuanto a la cuantificación de la multa que fue realizada con abuso de poder, por lo que la autoridad puede imponer un nuevo proveído imponiendo una nueva sanción. Así, de actualizarse los supuestos previstos en las fracciones I y IV del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, que implica el estudio de fondo del asunto, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad; en cambio, si se trata de los casos contenidos en las fracciones II y III y en su caso V del artículo en comento, que contemplan violaciones de carácter formal, la nulidad debe ser para efectos, la cual no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades, subsanando las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la ley.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL OCTAVO CIRCUITO.

Clave: VIII.2o. , Núm.: J/24

Revisión fiscal 208/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 14 de mayo de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Revisión fiscal 1017/97. Administrador Local Jurídico de Ingresos No. 15 de Torreón. 18 de junio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Hugo Arnoldo Aguilar Espinosa.

Revisión fiscal 57/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos No. 15 de Torreón. 25 de junio de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Antonio López Padilla.

Revisión fiscal 350/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón. 22 de octubre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías Álvarez Torres. Secretario: Antonio López Padilla.

Revisión fiscal 114/98. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Torreón, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 12 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Elías H. Banda Aguilar. Secretario: Rodolfo Castro León.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“VISITA DOMICILIARIA. DE LOS DOCUMENTOS, LIBROS O REGISTROS QUE COMO PRUEBAS OFREZCA EL VISITADO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES CONSIGNADOS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, CORRESPONDE ANALIZARLOS Y VALORARLOS A LOS VISITADORES COMO PARTE DE SU OBLIGACIÓN DE DETERMINAR LAS PROBABLES CONSECUENCIAS LEGALES DE ESOS HECHOS U OMISIONES DETECTADOS EN EL EJERCICIO DE SU FUNCIÓN FISCALIZADORA. De una recta intelección del artículo 46, fracciones I y IV, del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del uno de enero de mil novecientos noventa, se desprende en principio que en el desarrollo de una visita domiciliaria los visitadores están facultados para consignar hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las obligaciones fiscales, lo que a su vez implica que en el ejercicio de su función fiscalizadora determinan probables consecuencias fiscales; esto último se corrobora por la circunstancia de que en términos de lo dispuesto en la segunda de las fracciones mencionadas, cuando el visitado dentro del término legal al efecto establecido no presenta los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones detectados en las actas parciales, dichos hechos u omisiones se tendrán por consentidos; entonces no hay duda de que tales funcionarios están también facultados para analizar y valorar los

documentos que aporte el contribuyente con el propósito de desvirtuar lo que se consigne en las precisadas actas en relación al incumplimiento de las obligaciones fiscales, sobre todo que ya no existe la instancia de inconformidad que preveía el artículo 54 del invocado código tributario y máxime que tales facultades de hacer observaciones y señalar las probables consecuencias de hechos u omisiones, valorando las pruebas y documentos ofrecidos para desvirtuarlos, en modo alguno implica que los visitadores puedan llegar a determinar la situación fiscal definitiva del visitado, pues no está dentro de sus facultades emitir resoluciones (créditos fiscales) que creen derechos a favor del fisco y obligaciones y responsabilidades para el particular. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Clave: XIV.1o. , Núm.: J/4

Revisión fiscal 15/99. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida. 10 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Alfonso Ayala Quiñones. Secretario: Germán Alberto Escalante Aguilar.

Revisión fiscal 10/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, Yucatán, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 22 de septiembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Gabriel Alfonso Ayala Quiñones. Secretaria: Silvia Beatriz Alcocer Enríquez.

Revisión fiscal 17/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, en representación del Administrador Local Jurídico de Chetumal y otros. 29 de septiembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Pablo Jesús Hernández Moreno. Secretario: Jorge Salazar Cadena.

Revisión fiscal 14/2000. Administrador Local Jurídico de Ingresos de Mérida, en representación del Administrador Local de Auditoría Fiscal de Mérida, el Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rafael Quero Mijangos, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Roger Baquedano López.

Amparo directo 223/2000. Gonzalo Rosalío Silva Rodríguez. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Rafael Quero Mijangos, secretario de tribunal

autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Gloria del C. Bustillos Trejo.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, agosto de 2000, página 1246, tesis XIV.2o.47 A, de rubro: "VISITA DOMICILIARIA. LOS AUDITORES ESTÁN FACULTADOS PARA ANALIZAR Y VALORAR LOS DOCUMENTOS Y PRUEBAS OFRECIDOS POR EL VISITADO PARA DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES CONSIGNADAS EN LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, CONFORME AL ARTÍCULO 46 FRACCIONES I Y IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL PRIMERO DE ENERO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA." Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios."

"NULIDAD LISA Y LLANA Y NULIDAD PARA EFECTOS RESPECTO DE ACTOS EMANADOS DE FACULTADES DISCRECIONALES. EXACTA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 89/99, DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. De las consideraciones que informan la ejecutoria de la contradicción de tesis 6/98, fallada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la cual emanó la jurisprudencia 2a./J. 89/99, de rubro: "ÓRDENES DE VISITA DOMICILIARIA. LA NULIDAD DECRETADA POR VICIOS FORMALES EN SU EMISIÓN, DEBE SER DECLARADA CON FUNDAMENTO EN LA PARTE FINAL DE LA FRACCIÓN III DEL ARTÍCULO 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.", se advierte que cuando el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declare la nulidad de actos que deriven de facultades discrecionales, respecto de los cuales se haya actualizado la causal de nulidad contenida en la fracción II del artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, la nulidad que se declare no debe ser lisa y llana, pues con ello se atentaría contra la facultad discrecional con que cuentan las autoridades hacendarias, pero tampoco puede ser para efectos, pues se estaría obligando a la autoridad a emitir un acto en perjuicio del particular. Por lo tanto, la nulidad deberá ser decretada en términos del artículo 239, fracción III, in fine, para el único efecto de dejar insubsistente la resolución

combatida, sin perjuicio de que la autoridad pueda, si procede, ejercer de nueva cuenta sus facultades de comprobación, pero sin que se encuentre obligada a ello por virtud de la sentencia de nulidad. DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.13o.A. , Núm.: J/1

Revisión fiscal 293/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otra. 14 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Luz Cueto Martínez. Secretario: José Antonio García Ochoa.

Revisión fiscal 653/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 14 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Fabiana Estrada Tena.

Revisión fiscal 1153/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 14 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: José Jesús Medina Lavín.

Revisión fiscal 2613/2001. Subadministrador de lo Contencioso "1" de la Administración Local Jurídica de Ingresos del Norte del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 28 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretario: Marat Paredes Montiel.

Revisión fiscal 3073/2001. Administrador Local Jurídico de Ingresos del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 16 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretario: Raymundo Valtierra Nieves.

Nota: La tesis de jurisprudencia 2a./J. 89/99 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, agosto de 1999, página 185 y en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, Tomo III, Materia Administrativa, tesis 311, página 330.

Materias: Administrativa - Fiscal Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

Como se puede observar la mayoría de las nulidades que la autoridad fiscal obtiene en los juicios, son por vicios de procedimiento, en la especie los asunto de fondo o de cuestiones profundas en los que se discute una cuestión de legalidad derivada de la aplicación de una ley fiscal aplicación de procedimientos que establecen las leyes del impuesto sobre la renta, al activo, impuesto sobre la renta especial de producción y servicios, etc. no son muy comunes y aunque en este caso existan primero los litigantes buscan el vicio en el procedimiento a que alude el Código Fiscal de la Federación, como en efecto lo establece las siguiente tesis aisladas y jurisprudencias.

“VISITA DOMICILIARIA PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS DE LEGALIDAD QUE DEBE REUNIR EL ACTA RELATIVA. Del artículo 49, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se desprende que en el acta que se levante con motivo de una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, referentes a la expedición de comprobantes fiscales, en los términos del código tributario federal y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección, es decir, se deberán asentar los pormenores de los hechos u omisiones generadores de la infracción que se imputa al contribuyente, relacionados con la operación que efectuó éste y de cuya realización hace depender la autoridad fiscal la sanción respectiva, como podrían ser las particularidades por las que se supo que al expedir los comprobantes fiscales, el contribuyente dejó de cumplir alguno o algunos de sus requisitos legales; lo anterior es indispensable a fin de justificar la manera en que la visita se llevó a cabo y, de ese modo, estar en aptitud de constatar si se ajusta o no a derecho. De ahí que sea ilegal la diligencia en que se omite asentar, circunstanciadamente, los hechos u omisiones con los que se demuestre cómo se practicó la visita, pues con ello se impediría al gobernado defenderse de los eventos fácticos en los que pudiera fincarse una sanción por infringir disposiciones fiscales,

ya que no estaría en condiciones de combatir situaciones imprecisas y, por ende, de ofrecer las pruebas para acreditar que la visita domiciliaria contraría lo que establece la ley. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.2o. , Núm.: 31 A

Revisión fiscal 42/2001. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 15 de marzo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Omar Losson Ovando. Secretaria: Rosa Iliana Noriega Pérez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, febrero de 2001, página 1647, tesis VII.1o.A.T. J/23, de rubro: "COMPROBANTES FISCALES. REQUISITOS PARA ESTIMAR CIRCUNSTANCIADA EL ACTA DE VISITA DOMICILIARIA."

Materias: Administrativa - Fiscal Tipo: Tesis Aislada."

"VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES, NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995). Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la facultad de las autoridades administrativas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la práctica de visitas domiciliarias constituye una excepción a la inviolabilidad del domicilio particular, que se justifica por el interés general que existe en verificar que los gobernados cumplan con los deberes que el legislador establece en relación con su obligación de contribuir para los gastos públicos, en términos de lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, pero en atención al principio de seguridad jurídica tutelado en el referido artículo 16, debe estimarse que las actividades de verificación fiscal no son ilimitadas y tratándose de aquellas que afectan el domicilio de los gobernados, la posibilidad de efectuar visitas no implica la potestad de intervenir permanentemente su domicilio; en tal virtud, al disponer el artículo 46-A, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, que las

autoridades fiscales podrán continuar con una visita domiciliaria sin sujetarse al límite de nueve meses cuando se trate de contribuyentes que en el ejercicio en que se efectúe la visita o revisión estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta, los que en ese mismo ejercicio obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero, así como los integrantes del sistema financiero o los que en el ejercicio mencionado estén obligados a dictaminar sus estados financieros en términos de lo previsto en el artículo 32-A de ese código, debe estimarse que tal disposición transgrede la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, pues permite que una afectación temporal al domicilio se transforme en una intervención permanente a éste, dejando en absoluto estado de indefensión al sujeto visitado y tornando nugatorio su derecho fundamental a la inviolabilidad de su domicilio.

Clave: 2a./J. , Núm.: 65/2001

Amparo en revisión 2841/97. Posa Construcciones, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo en revisión 2172/98. Corporación Famsa, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo directo en revisión 1168/2001. Corporación de Desarrollos Inmobiliarios, S.A. de C.V. 12 de septiembre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo directo en revisión 997/2001. Grupo Termointustrial Eca, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo directo en revisión 1362/2001. Restaurantes Polinesios, S.A. de C.V. 31 de octubre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Tesis de jurisprudencia 65/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil uno.

Materias: Constitucional - Administrativa - Fiscal Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

En sentido diferente se aprecie el análisis de la siguientes jurisprudencias y tesis aisladas, en las que se aprecia que la cuestión en estudio es respecto a la aplicación de una ley de carácter fiscal que implica el cumplimiento de la misma para efectos del entero de gravámenes, como pudieran ser el calculo del impuesto, las deducciones, el calculo del componente inflacionario, el acto o actividad para efectos del calculo del IVA.

“RENTA. PARA DETERMINAR EL COMPONENTE INFLACIONARIO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 7o.-B DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, NO DEBE TOMARSE EN CUENTA EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO CORRESPONDIENTE A LAS PRIMAS PENDIENTES DE PAGO, RELATIVAS A PÓLIZAS EXPEDIDAS POR COMPAÑÍAS AFIANZADORAS Y ASEGURADORAS. El impuesto al valor agregado correspondiente a las primas pendientes de pago relativas a las pólizas expedidas por las compañías afianzadoras o aseguradoras, no constituye un crédito acumulable en favor de dichas empresas, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7o.-B, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y, por tanto, no debe tomarse en cuenta para determinar el componente inflacionario de los créditos o deudas para efectos del cálculo de la ganancia o pérdida inflacionaria, a fin de acumularla o deducirla, conforme al numeral citado. Del análisis conjunto y sistemático de los artículos 7o.-B, 15, 17 y 21 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se desprende que las cuentas que pueden incluirse para efectos del cálculo del componente inflacionario son aquellas que sufren el fenómeno económico de la inflación por el solo transcurso del tiempo y tienen el carácter de acumulables o deducibles, característica que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 21 citado, no tienen los impuestos trasladados por los contribuyentes en los términos legales.

Por otra parte, la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 17 que dispone que en la prestación de servicios se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que se cobren o sean exigibles las contraprestaciones a favor de quien los preste o se expida el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada, lo que suceda primero, y sobre el monto de cada una de ellas, establece en favor de las compañías aseguradoras y afianzadoras, un caso de excepción conforme al cual las primas correspondientes a las pólizas expedidas darán lugar al pago de dicho impuesto en el mes en que se paguen, por lo que, además, resulta evidente que, en estos casos, el impuesto trasladado no sufre los efectos inflacionarios por el solo transcurso del tiempo, pues hasta que los asegurados o fiados pagan las primas derivadas de los contratos celebrados, surge a cargo de dichas compañías la obligación de enterar al fisco federal el impuesto al valor agregado que, con ese motivo, hubieren trasladado, lo que es indicativo de que durante el lapso transcurrido entre la expedición de la póliza y el pago de la prima correspondiente, las empresas aseguradoras o afianzadoras no tienen un derecho de crédito a su favor derivado del impuesto al valor agregado correspondiente a las referidas primas.

Clave: 2a./J. , Núm.: 93/2000

Contradicción de tesis 14/2000-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Tercero y Primero, ambos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 29 de septiembre de 2000. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José de Jesús Murrieta López.

Tesis de jurisprudencia 93/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de octubre del año dos.

Materias: Administrativa - Fiscal Tipo: Jurisprudencia por Contradicción.”

“PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser

legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determinar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

Clave: 2a./J. , Núm.: 15/2000

Contradicción de tesis 11/99. Entre las sustentadas por el Séptimo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y las emitidas por los Tribunales Colegiados Segundo en Materias Penal y Administrativa del Segundo Circuito (ahora Segundo en Materia Penal) y Tercero en Materia Administrativa del Primer Circuito. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Silverio Rodríguez Carrillo.

Tesis de jurisprudencia 15/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión pública del veintiocho de enero del año dos mil.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Contradicción. “

“FACULTADES DE REVISIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO Y LIQUIDACIÓN DE CRÉDITOS. DEBEN ABARCAR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS Y NO CONSIDERARSE EN FORMA PARCIAL, CUANDO SE TRATA DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. Conforme a los artículos 11 del Código Fiscal de la Federación, 10 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, tales impuestos se deben calcular en forma anual y, por tanto, su revisión por la autoridad competente también debe realizarse por ejercicios fiscales completos. Se

entiende por éstos los que comprenden un año de actividad y no se deben considerar en forma parcial o fraccionada a ciertos meses del año, porque la omisión o defecto en el pago provisional de tales contribuciones puede ser subsanada en declaraciones posteriores o en la declaración anual de ese mismo ejercicio, o bien, puede ser que en el mismo ejercicio se tenga saldo a favor. Por consiguiente, la liquidación correspondiente debe llevarse a cabo en los mismos términos, porque de otra manera carecería de sentido la forma anual de su revisión. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.4o.A. , Núm.: 329 A

Revisión fiscal 1571/2001. Administradora Local Jurídica del Sur del Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de otras autoridades. 22 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, septiembre de 1999, página 801, tesis II.A.68 A, de rubro: "FACULTADES DE REVISIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. DEBE ABARCAR EJERCICIOS FISCALES COMPLETOS TRATÁNDOSE DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA E IMPUESTO AL VALOR AGREGADO."

Materias: Administrativa – Fiscal Tipo: Tesis Aislada."

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o

caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

Clave: 2a./J. , Núm.: 111/2000

Amparo directo en revisión 635/99. Inmobiliaria San Mateo 20, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 2731/98. Industrias Peñoles, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 700/99. Jumad, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo directo en revisión 878/99. Inmobiliaria Urbs, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José de Jesús Murrieta López.

Amparo directo en revisión 1274/99. Aerohavre, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Tesis de jurisprudencia 111/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de noviembre del año dos mil.

Materias: Constitucional - Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

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

que los regula señale la prohibición de que éstos generen obligaciones para los particulares, los cuales sí pueden generar derechos en su favor, cuando se publican en el Diario Oficial de la Federación. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Clave: V.2o. , Núm.: J/50

Revisión fiscal 91/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y otra. 26 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham Calderón Díaz. Secretario: Guillermo Erik Silva González.

Revisión fiscal 106/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y otra. 26 de octubre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham Calderón Díaz. Secretario: Guillermo Erik Silva González.

Revisión fiscal 149/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y otra. 9 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Martha Lucía Vázquez Mejía.

Revisión fiscal 170/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y otra. 9 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Ernesto Encinas Villegas, secretario de tribunal autorizado por el Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Revisión fiscal 150/2000. Administración Local Jurídica de Ingresos de Ciudad Obregón, Sonora, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y otra. 9 de noviembre de

2000. Unanimidad de votos. Ponente: Abraham Calderón Díaz. Secretario: Adolfo Montero Elías.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

4.2- EFECTIVIDAD DE LOS MEDIOS DE DEFENSA QUE OTORGA LA MISMA AUTORIDAD Y DEL JUICIO CONTENCIOSO.

En materia fiscal existen medios de defensa directos en contra de las resoluciones de los actos de la autoridad fiscal al efecto hasta 1995, existían dos recursos administrativos el recurso de revocación y el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, contenidos en los artículos 117 y 118 del Código Fiscal de la Federación, en tales recurso la propia autoridad fiscal conocía de la impugnación de los contribuyentes en el primero única y exclusivamente en contra del procedimiento administrativo de ejecución (ejecución o cobro coactivo de los créditos fiscales determinados por la autoridad o los autodeterminados por el contribuyente referentes al pago en parcialidades), los actos que afecten el interés jurídico de terceros en los casos de bienes o negocios embargados, la preferencia de que se cubra un crédito a un particular ante un crédito fiscal y ante la determinación del valor de bienes embargados. En el de revocación las resoluciones determinativas de créditos fiscales, negativas de devolución de cantidades, la extinción de créditos fiscales o que el monto es real al exigido siempre que el exceso sea imputable a la oficina ejecutora, las demás resoluciones comprendidas claro esta las relativas a consultas y autorizaciones de régimen fiscal y aplicación de leyes fiscales inclusive las negativas ficta y las que dicten las autoridades aduaneras, sin embargo a partir de 1996, se derogo el numeral 118 del Código Fiscal de la Federación, y consecuentemente el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, quedando sólo el recurso de revocación.

Como resultado de lo anterior, se concentro únicamente a través del recurso administrativo de revocación como único medio de defensa ante la propia autoridad

fiscal para los contribuyentes, a la totalidad de resoluciones y asuntos antes señalados, sin embargo la modificación incluyó en el ordinal 117 del aludido ordenamiento, en específico que cualquier resolución que cause agravio al particular en materia fiscal, pero con la imposibilidad de las resoluciones a refieren los artículos 33-A, 36 y 74 del citado Código, así como de actos tendientes a hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales ⁵⁶.

Con la derogación del ROPAE, evidentemente los medios de defensa sufrieron una modificación, que independientemente de su efecto no perjudico a los contribuyentes, sin embargo, considero un tanto ocioso que la defensa de un contribuyente se impugne vía el recurso de revocación y aún que es una instancia más, legalmente su efectividad para mi queda entre comillas ya que tal situación me lleva a pensar en la solicitud de reconsideración de una resolución administrativa ante la propia autoridad prevista en el ordinal 34 del C. F. F., ya que en este caso la autoridad es juez y parte, y evidentemente observa el asunto desde el punto de vista de la autoridad y en términos del ordinal 133 de citado Código, cuando mucho resolverá para el efecto de que la autoridad emisora emita una nueva resolución, modificarlo, si es que no lo desecha por improcedente o lo tiene por no interpuesto o sobreseerlo en su caso, por lo que difícilmente dejará sin efectos la resolución.

Bajo este orden de ideas y toda vez que los artículos 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación, establece que la interposición del recurso de revisión será optativa para el contribuyente antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en mi opinión y contando el tiempo en que se tardará en resolver la autoridad 3 meses en términos del ordinal 130 del citado ordenamiento, mejor es interponer el juicio de nulidad ya que con este medio de defensa la apreciación y estudio de los conceptos de impugnación son obligatorios para las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y la sentencia puede ser más favorable al

⁵⁶ KAYE J. DIONISIO. Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa. Editorial Ediciones Fiscales ISEF. México, 1986. Pág. 140 – 144.

particular, más si aún se ilustra y solicita al magistrado de la sala del conocimiento con la cita y aplicación de jurisprudencia tanto del propio Tribunal como de la de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa y de la Salas y pleno de la suprema Corte de Justicia de la Nación ya que se encuentra obligado el TFJFA a observarla y aplicarla, una vez analizado todos y cada uno de los conceptos de impugnación, esto al efecto se aprecia en la siguiente tesis y jurisprudencia.

“CONCEPTOS DE NULIDAD EN MATERIA FISCAL. ORDEN EN QUE DEBEN ESTUDIARSE. De la interpretación armónica del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que existe la obligación del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa de examinar todos y cada uno de los puntos discutidos por las partes, dando preferencia a los que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado, lo que significa que en un segundo término se deben analizar las causas de nulidad que se dirijan a denotar la omisión de requisitos formales, es decir, primero se ocupará de los motivos de nulidad que atiendan al fondo del asunto y después, de no ser fundados éstos, abordará los que combatan la forma del acto, por lo que no es incongruente el contenido de tal artículo, dado que resulta acorde con la técnica jurídica para resolver los juicios fiscales, con la finalidad de tener una perspectiva amplia y objetiva de la controversia planteada; además, otro propósito que subyace en la obligación de referencia está constituido por la necesidad de que la Sala del conocimiento clasifique los distintos puntos de la litis y una vez que ésta quede integrada, determine qué cuestiones estudiará y cuáles no serán de su competencia. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.2o.A. , Núm.: 36 A

Amparo directo 227/2001. Marmolera Internacional, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Gerardo Rojas Trujillo.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Tesis Aislada.”

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA OMISIÓN DE LA AUTORIDAD RESPONSABLE DE ANALIZAR LA TOTALIDAD DE LOS AGRAVIOS EXPRESADOS, VIOLA EL ARTÍCULO 237 DEL. El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación establece que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios. Por tanto, cuando una Sala del Tribunal Fiscal de la Federación, no estudia la totalidad de los agravios expresados, viola lo dispuesto por el artículo antes mencionado y, en vía de consecuencia las garantías contenidas en los artículos 14 y 16 constitucionales, pues tal omisión deja en estado de indefensión al gobernado. Consecuentemente, lo que procede es que se otorgue el amparo y protección de la Justicia Federal solicitada, para el efecto de que la autoridad responsable deje insubsistente la sentencia reclamada, y con plenitud de jurisdicción emita otra en la que se analicen todos los argumentos propuestos. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.4o.A. , Núm.: J/13

Amparo directo 1734/92. Excel Lens, S.A. 20 de agosto de 1992. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: José Luis Fuentes Reyes.

Amparo directo 4404/95. Afianzadora Insurgentes, S.A. 14 de febrero de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime C. Ramos Carreón. Secretario: Luis Enrique Ramos Bustillos.

Amparo directo 3344/96. Héctor Javier Cahue Martínez. 18 de septiembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretario: Raúl García Ramos.

Amparo directo 4134/96. Americana de Fianzas, S.A. 30 de octubre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

Amparo directo 4684/96. Medrano y Asociados Construcciones, S.A. 13 de noviembre de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: David Delgadillo Guerrero. Secretaria: Elsa Fernández Martínez.

Véase: Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 406, tesis 561, de rubro: "SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISIÓN DEL ESTUDIO DE ALGUNO DE ELLOS AMERITA QUE EN EL AMPARO SE OBLIGUE A LA SALA RESPONSABLE A PRONUNCIAR NUEVO FALLO."

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios."

Adicionalmente y en el entendido para el suscrito como un refuerzo para la no pérdida de tiempo en la defensa del contribuyente y ante la probable ineficacia de la impugnación vía recurso de revocación los artículos 120 y 125 del Código Fiscal de la Federación, establece que la interposición del recurso de revisión será optativa para el contribuyente antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, al efecto se presentan las siguientes jurisprudencias y tesis aisladas.

"CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN EL JUICIO DE NULIDAD. SON INEFICACES CUANDO TIENDEN A CONTROVERTIR SÓLO LA RESOLUCIÓN RECURRIDA EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO, SIN ATACAR LA DICTADA EN ÉSTE (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De conformidad con el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que da la posibilidad de que la litis sea abierta, el actor tiene derecho a introducir en su libelo conceptos de impugnación novedosos no hechos valer en el recurso administrativo, con la única salvedad de que debe combatir también la resolución dictada en ese recurso, exponiendo conceptos de impugnación en su contra y señalando el porqué dicha resolución no satisface su interés, para que se entienda que simultáneamente impugna tanto la recaída en el recurso, como la controvertida mediante el mismo, por lo que si en el caso el contribuyente actor en el

juicio de nulidad respectivo sólo se limitó a afirmar en la demanda origen del mismo que combate la recaída en el recurso, sin hacer valer conceptos de anulación en su contra o señalar qué agravios no fueron examinados correctamente y, posteriormente, de existir alguna parte que no satisfizo su interés jurídico, impugnar la resolución originaria controvertida mediante el recurso, limitándose a plantear conceptos de impugnación nuevos, orientados a cuestionar esa resolución originaria, debe concluirse que los mismos son ineficaces, al no surtirse la hipótesis a que se refiere el aludido artículo 197, porque tales conceptos no se enderezan contra ambas resoluciones, sino sólo respecto a la determinación originaria que motivó el recurso administrativo. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Clave: VII.1o.A.T, Núm.: 60 A

Amparo directo 248/2002. Gustavo Abel Cadena Carrasco. 17 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Eliel E. Fitta García. Secretario: Antonio Zúñiga Luna.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Tesis Aislada.”

“JUICIO DE NULIDAD. EL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 197, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE, PERMITE AL DEMANDANTE ESGRIMIR CONCEPTOS DE ANULACIÓN NOVEDOSOS O REITERATIVOS REFERIDOS A LA RESOLUCIÓN RECURRIDA, LOS CUALES DEBERÁN SER ESTUDIADOS POR EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. El artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, en su texto anterior a la reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de diciembre de 1995, contenía el principio de "litis cerrada" que impedía que se examinaran los argumentos dirigidos a demostrar la ilegalidad del acto administrativo contra el cual se enderezó el recurso, es decir, no permitía que el demandante hiciera valer o reprodujera argumentos relativos a la resolución recurrida; y, por ende, el entonces Tribunal Fiscal de la Federación no estaba obligado a estudiar los conceptos de anulación que reiteraran argumentos ya expresados y analizados en el recurso ordinario; sin embargo, en el texto vigente del

último párrafo del citado numeral se simplificó el procedimiento contencioso administrativo al cambiar el principio de "litis cerrada" por el de "litis abierta", el cual comprende no sólo la resolución impugnada sino también la recurrida; los nuevos argumentos que pueden incluir los razonamientos que se refieran a la resolución recurrida, y los dirigidos a impugnar la nueva resolución; así como aquellas razones o motivos que reproduzcan agravios esgrimidos en el recurso administrativo en contra de la resolución originaria. Por tanto, todos estos argumentos, ya sean novedosos o reiterativos de la instancia administrativa, constituyen los conceptos de anulación propios de la demanda fiscal, lo cual implica que con ellos se combaten tanto la resolución impugnada como la recurrida en la parte que afecte el interés jurídico del actor, por lo que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está obligado a estudiarlos.

Clave: 2a./J. , Núm.: 32/2003

Contradicción de tesis 171/2002-SS. Entre las sustentadas por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Civil y el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo, ambos del Séptimo Circuito. 28 de marzo de 2003. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Rolando Javier García Martínez.

Tesis de jurisprudencia 32/2003. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de abril de dos mil tres.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Contradicción.”

“JUICIO DE NULIDAD. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LITIS ABIERTA (ARTÍCULO 197 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). De la exposición de motivos del decreto por el que se expidieron nuevas leyes fiscales y se modificaron otras, publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, se desprende que la reforma a los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación estableció como regla general la posibilidad de que en el juicio de nulidad se puedan introducir cuestiones distintas a las no planteadas en el recurso administrativo, las cuales deben ser resueltas por el

Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en la medida en que se cuente con elementos para ello. Así, en el juicio de nulidad no es dable formular argumentos respecto de actos que no se combatieron en la fase administrativa como lo es la determinación de un crédito que se dio a conocer por la autoridad al manifestar la inconforme su desconocimiento, situación que ameritaba que al formular su ampliación al recurso lo controvirtiera, pues al no haberlo hecho así, no puede aplicarse lo establecido en el último párrafo del artículo 197 del citado código a un acto que no fue materia de la litis propuesta ante la autoridad administrativa.

DÉCIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.10o.A. , Núm.: 24 A

Amparo directo 632/2000. Canaldi, S.A. de C.V. 26 de abril de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Rolando González Liconá. Secretaria: María Guadalupe Aguilar Vela.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIII, mayo de 2001, página 1176, tesis I.6o.A.22 A, de rubro: "LITIS ABIERTA, CONCEPTO DE LA. CUESTIONES QUE NO PUEDE COMPRENDER."

Materias: Administrativa – Fiscal. Tipo: Tesis Aislada."

"LITIS ABIERTA, EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA, CONFORME CON LO SEÑALADO POR LOS ARTÍCULOS 197 Y 237 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Del análisis sistemático de los artículos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación, se advierte una excepción al principio de litis abierta, a la que hace referencia el primero de los preceptos legales citados; dicha hipótesis se configura en los casos de las sentencias que emitan las Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que resuelvan sobre la legalidad de una resolución dictada en un recurso administrativo, y no se cuente con los elementos necesarios para resolver su impugnación, por parte del propio tribunal, dentro del juicio de nulidad. Pensar lo contrario, llevaría al absurdo de estimar que la Sala Fiscal pudiera emitir una resolución sin contar con la información y documentación indispensable

del recurso, como sería el caso de pronunciarse sobre la legalidad de un acto, cuando no se ha resuelto sobre la procedencia o no del recurso intentado, situación en la cual se genera la excepción al principio de litis abierta establecida por el artículo 197 del código tributario federal. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.2o.A. , Núm.: J/3

Amparo directo 134/2001. Verónica Benítez Cuevas. 7 de junio de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Amanda R. García González. Secretario: Carlos Márquez Muñoz.

Amparo directo 394/2001. Mariela Hernández Corona. 17 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Amanda R. García González. Secretaria: Fernanda María Adela Talavera Díaz.

Amparo directo 411/2001. Sidras y Conservas El Pinal, S.A. de C.V. 17 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Antonio Meza Alarcón. Secretario: Gerardo Rojas Trujillo.

Amparo directo 69/2002. Iván Saraín Zago. 7 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Amanda R. García González. Secretario: Fernando Zapata Mendoza.

Amparo directo 87/2002. Fabiola García Rosete. 12 de abril de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Amanda R. García González. Secretaria: Fernanda María Adela Talavera Díaz.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

Por otra parte el citado numeral 125 del aludido ordenamiento, establece en el segundo párrafo que sí la resolución recibida al recurso de revocación se combate ante el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, la impugnación del acto conexo deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa, que conozca del juicio respectivo; situación similar aunque un tanto especial se observa en cuanto a los procedimientos de resolución de controversias que se encuentran previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, en ese sentido el párrafo tercero del ordinal 125 del

policitado Código, señala que son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación; asimismo indica que dichos procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación y / o al juicio de nulidad.

En relación a todo lo ya mencionado respecto a lo conveniente de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para la defensa de situaciones de índole fiscal se plasman las siguientes jurisprudencias, con las que se observa la profundidad del análisis en una controversia a efecto de su solución.

“LEGALIDAD TRIBUTARIA. LA CIRCUNSTANCIA DE QUE EL CÁLCULO DE ALGÚN ELEMENTO DE LAS CONTRIBUCIONES CORRESPONDA REALIZARLO A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA NO CONLLEVA, NECESARIAMENTE, UNA TRANSGRESIÓN A ESA GARANTÍA CONSTITUCIONAL. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, el principio de legalidad tributaria garantizado en el artículo 31, fracción IV, constitucional, implica el que mediante un acto formal y materialmente legislativo se establezcan todos los elementos que sirven de base para realizar el cálculo de una contribución, fijándolos con la precisión necesaria que, por un lado, impida el comportamiento arbitrario o caprichoso de las autoridades que directa o indirectamente participen en su recaudación y que, por otro, genere certidumbre al gobernado sobre qué hecho o circunstancia se encuentra gravado; cómo se calculará la base del tributo; qué tasa o tarifa debe aplicarse; cómo, cuándo y dónde se realizará el entero respectivo y, en fin, todo aquello que le permita conocer qué cargas tributarias le corresponden en virtud de la situación jurídica en que se encuentra o pretenda ubicarse. En ese tenor, la circunstancia de que la determinación o cálculo preciso de alguno de los elementos que repercuten en el monto al que ascenderá una contribución corresponda realizarlo a una autoridad administrativa, no conlleva, por sí misma, una transgresión al principio constitucional de referencia, pues para cumplir con éste, en

tal hipótesis, bastará que en las disposiciones formal y materialmente legislativas aplicables se prevea el procedimiento o mecanismo que aquélla debe seguir, con tal precisión que atendiendo al fenómeno que se pretende cuantificar, se impida su actuación arbitraria y se genere certidumbre al gobernado sobre los factores que inciden en sus cargas tributarias.

Clave: 2a./J. , Núm.: 111/2000

Amparo directo en revisión 635/99. Inmobiliaria San Mateo 20, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 2731/98. Industrias Peñoles, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Amparo directo en revisión 700/99. Jumad, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.

Amparo directo en revisión 878/99. Inmobiliaria Urbs, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José de Jesús Murrieta López.

Amparo directo en revisión 1274/99. Aerohavre, S.A. de C.V. 27 de octubre del año 2000. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: María Antonieta Torpey Cervantes.

Tesis de jurisprudencia 111/2000. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del veinticuatro de noviembre del año dos mil.

Materias: Constitucional - Administrativa – Fiscal. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“DÍAS INHÁBILES. LO SON, ADEMÁS DE LOS INDICADOS POR EL ARTÍCULO 12 DEL CÓDIGO FISCAL, AQUELLOS EN QUE NO LABORE LA AUTORIDAD

EMISORA DEL ACTO QUE SE IMPUGNA A TRAVÉS DEL RECURSO DE REVOCACIÓN. El citado precepto legal, en lo conducente, prevé: "En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre. ...". Ahora bien, es necesario precisar que para efectuar el cómputo del término de cuarenta y cinco días establecido por el numeral 121 del referido ordenamiento legal, no sólo deben descontarse los días inhábiles previstos por el transcrito artículo 12, sino también aquellos en que no labore la autoridad emisora de la resolución que se impugna, porque el hecho de que ese dispositivo legal señale expresamente como inhábiles los días que precisa, en modo alguno implica que sean los únicos, ya que también pueden existir otros que tengan su origen en acuerdos tomados por la autoridad de manera interna o en su reglamento. Así pues, sería incorrecto considerar como hábiles en el cómputo del término para promover los medios ordinarios de defensa que pueden intentar los gobernados, aquellos días en que las oficinas se encuentran cerradas al público, como por ejemplo, el día dos de noviembre en el que por cuestión de tradición se ha celebrado el "día de muertos", acontecimiento que ha provocado que las secretarías, así como diferentes organismos que dependan del Poder Ejecutivo no laboren, por así establecerlo el reglamento que rige tales dependencias, o porque su titular emita una circular al respecto. TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Clave: VII.3o.C. , Núm.: 16 A

Revisión fiscal 119/2002. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 24 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Mario A. Flores García. Secretaria: Claudia Vázquez Montoya.

Véase: Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XV-2, febrero de 1995, página 512, tesis I.4o.A.847 A, de rubro: "RECURSO DE REVOCACIÓN. PARA DESCONTAR LOS DÍAS INHÁBILES AL REALIZAR EL CÓMPUTO DEL TÉRMINO DENTRO DEL CUAL DEBE INTERPONERSE, ES NECESARIO

ATENDER A LO DISPUESTO EN LOS ARTÍCULOS 12 Y 258 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN."

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Tesis Aislada."

"DEMANDA EN EL JUICIO DE NULIDAD. PARA SU ADMISIÓN NO SE REQUIERE ADJUNTAR PRUEBAS QUE ACREDITEN EL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO, CUANDO SE FUNDA EN EL ARTÍCULO 209 BIS, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Si bien el párrafo primero del artículo 209 bis, del Código Fiscal de la Federación, requiere para la admisión de la demanda de nulidad, que el acto administrativo impugnado sea de los atacables en el juicio contencioso administrativo, lo que implica aportar elementos de prueba que acrediten tal circunstancia; sin embargo, ello no significa que necesariamente debe exigirse a la parte actora la exhibición de esos documentos, pues la fracción II de dicho precepto legal (209 bis), establece una excepción a la obligación del actor de adjuntar a su demanda de nulidad los documentos que permitan determinar la posible existencia de un acto de autoridad de los impugnables ante la responsable, lo cual es comprensible, ya que si el actor expresó desconocer el acto administrativo que pretende impugnar, indicando la autoridad emisora del acto, su notificación o su ejecución, es evidente que tiene imposibilidad de ofrecer las pruebas a que se refiere la Sala Fiscal; de manera que si la hipótesis contenida en la fracción II del artículo 209 bis del código tributario, tiende a evitar que el actor quede sin defensa ante la imposibilidad de adjuntar a su demanda los documentos necesarios para la resolución del negocio, no es jurídico relacionar esa fracción II con los supuestos contenidos en otros preceptos legales del mismo ordenamiento. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Clave: XXI.1o. , Núm.: J/7

Amparo directo 730/99. Expoviajes de Ixtapa, S.A. de C.V. 26 de enero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Amado López Morales. Secretario: Ignacio Cuenca Zamora.

Amparo directo 740/99. Turismo Las Hamacas, S.A. de C.V. 8 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: José Hernández Villegas.

Amparo directo 29/2000. Gabriel Ramírez Gatica. 8 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: José Hernández Villegas.

Amparo directo 758/99. Aceros Costeños, S.A. de C.V. 23 de marzo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: Fernando Rodríguez Escárcega.

Amparo directo 338/2000. Impulsora Turística de Acapulco, S.A. de C.V. 24 de agosto de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretario: José Hernández Villegas.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“PRUEBAS EN EL JUICIO DE NULIDAD, DEBEN ADMITIRSE Y VALORARSE EN LA SENTENCIA QUE SE DICTE, AUN CUANDO NO SE HUBIERAN OFRECIDO EN LA INSTANCIA ADMINISTRATIVA PREVIA. El último párrafo del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el quince de diciembre de mil novecientos noventa y cinco, precisa: "Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.". Por otra parte, el penúltimo y último párrafos del artículo 237 del citado ordenamiento, prevén que: "Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.-Tratándose de las sentencias que resuelvan sobre la legalidad de la resolución dictada en un recurso administrativo, si se cuenta con elementos suficientes para ello, el tribunal se pronunciará sobre la

legalidad de la resolución recurrida, en la parte que no satisfizo el interés jurídico del demandante. No se podrán anular o modificar los actos de las autoridades administrativas no impugnados de manera expresa en la demanda." De la interpretación armónica de los preceptos 197 y 237 del Código Fiscal de la Federación se desprende que en el caso de que se interponga algún recurso, y en la resolución recaída no se satisfaga el interés del recurrente y la controvierta, se entenderá que también controvierte la resolución materia del recurso en la parte que continúa afectándolo, y en consecuencia, el actor podrá expresar conceptos de anulación tendentes a demostrar la nulidad de la misma, aun cuando éstos no hayan sido planteados en la instancia administrativa, por lo tanto, para acreditar su acción de nulidad puede aportar las pruebas conducentes, y la Sala respectiva del Tribunal Fiscal de la Federación debe admitirlas aun cuando no se hubieran ofrecido en la instancia administrativa previa al juicio de nulidad, y al pronunciar la resolución correspondiente valorar las pruebas aportadas, a efecto de resolver la cuestión planteada, con la única limitante de no cambiar los hechos expuestos en la demanda.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.1o.A. , Núm.: J/13

Revisión fiscal 46/99. Administradora Local Jurídica de Ingresos de Puebla y otras. 8 de julio de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretario: Jesús Ortiz Cortez.

Amparo directo 319/99. Anastasio Aburto Martínez. 27 de agosto de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

Amparo directo 370/99. Rodolfo Andrade Sánchez. 24 de febrero de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretario: Sergio Armando Ruz Andrade.

Revisión fiscal 155/99. Titular de la Unidad de Asuntos Jurídicos de la Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo. 17 de marzo de 2000. Unanimidad de

votos. Ponente: Óscar Germán Cendejas Gleason. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Revisión fiscal 350/2000. Subadministrador de lo Contencioso "2" de la Administración Local Jurídica de Ingresos de Puebla y otros. 15 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: José de Jesús Quesada Sánchez. Secretario: Sergio Armando Ruz Andrade.

Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

“VISITAS DOMICILIARIAS. EL ARTÍCULO 46-A, PÁRRAFO PRIMERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER QUE, RESPECTO DE ALGUNAS CATEGORÍAS DE CONTRIBUYENTES, NO EXISTE PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, TRANSGREDE EL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 1995). Conforme a lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la facultad de las autoridades administrativas para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias mediante la práctica de visitas domiciliarias constituye una excepción a la inviolabilidad del domicilio particular, que se justifica por el interés general que existe en verificar que los gobernados cumplan con los deberes que el legislador establece en relación con su obligación de contribuir para los gastos públicos, en términos de lo previsto en el artículo 31, fracción IV, de la propia Carta Magna, pero en atención al principio de seguridad jurídica tutelado en el referido artículo 16, debe estimarse que las actividades de verificación fiscal no son ilimitadas y tratándose de aquellas que afectan el domicilio de los gobernados, la posibilidad de efectuar visitas no implica la potestad de intervenir permanentemente su domicilio; en tal virtud, al disponer el artículo 46-A, párrafo primero, del Código Fiscal de la Federación, que las autoridades fiscales podrán continuar con una visita domiciliaria sin sujetarse al límite de nueve meses cuando se trate de contribuyentes que en el ejercicio en que se efectúe la visita o revisión estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta, los que en ese mismo ejercicio obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero, así como los

integrantes del sistema financiero o los que en el ejercicio mencionado estén obligados a dictaminar sus estados financieros en términos de lo previsto en el artículo 32-A de ese código, debe estimarse que tal disposición transgrede la garantía de seguridad jurídica consagrada en el artículo 16 constitucional, pues permite que una afectación temporal al domicilio se transforme en una intervención permanente a éste, dejando en absoluto estado de indefensión al sujeto visitado y tornando nugatorio su derecho fundamental a la inviolabilidad de su domicilio.

Clave: 2a./J. , Núm.: 65/2001

Amparo en revisión 2841/97. Posa Construcciones, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I.

Amparo en revisión 2841/97. Posa Construcciones, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo en revisión 2172/98. Corporación Famsa, S.A. de C.V. 18 de octubre de 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Amparo directo en revisión 1168/2001. Corporación de Desarrollos Inmobiliarios, S.A. de C.V. 12 de septiembre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Georgina Laso de la Vega Romero.

Amparo directo en revisión 997/2001. Grupo Termointustrial Eca, S.A. de C.V. 26 de octubre de 2001. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Juan Díaz Romero. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

Amparo directo en revisión 1362/2001. Restaurantes Polinesios, S.A. de C.V. 31 de octubre de 2001. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretaria: Mara Gómez Pérez.

Tesis de jurisprudencia 65/2001. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de noviembre de dos mil uno.

Materias: Constitucional - Administrativa - Fiscal Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

4.3- TRASCENDENCIA LEGAL DE LOS VICIOS DE PROCEDIMIENTO Y VIOLACIÓN DE DERECHOS.

La trascendencia legal de los vicios de procedimiento tiene como consecuencia el efecto jurídico de las nulidades en materia fiscal, sin embargo previo a su mención es necesario precisar los siguientes conceptos.

El Acto Jurídico es aquel acuerdo de voluntades por el cual se generan consecuencias de derecho, que crean modifican o extinguen obligaciones.

El Acto Jurídico Administrativo es una declaración unilateral de voluntad de deseo, conocimiento y de juicio; externa concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, de un sujeto público que es el estado y cuya finalidad es la satisfacción de un interés general, la cual crea modifica y extingue derechos u obligaciones.

Dentro de los actos jurídicos administrativos nos interesan los siguientes:

Actos que resultan de una actividad regulada. Estos constituyen la simple ejecución de la ley, es decir en las leyes administrativas (incluidas las fiscales) se determina en forma concreta, como se ha de actuar quien es la autoridad competente así como el procedimiento a seguir en cada situación jurídica o de hecho.

Actos discrecionales. Estos tienen lugar cuando la ley deja a la autoridad administrativa un poder o margen de libre apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, de actuar o en que momento debe actuar, así como que sentido o contenido deberá darle a sus resoluciones⁵⁷.

⁵⁷ SERRA ROJAS, ANDRES. Derecho Administrativo. Editorial Porrúa, S. A. 8a. Edición. México, 1997.

Es así que cuando la Ley emplea términos permisivos o facultativos, se establece tácitamente la facultad discrecional.

Los actos jurídicos entre particulares pueden ser afectados por vicios de existencia y de validez los actos jurídicos en el orden administrativo padecen de los mismos y así como los primeros tienen sus penas o sanciones los segundos también los tienen.

En el derecho privado se establecen tres tipos de sanción o pena para los actos jurídicos imperfectos o ineficaces:

La Nulidad Absoluta. Se produce *ipso iure*; es decir se origina con el nacimiento del acto jurídico cuando éste va en contra del mandato o prohibición de la Ley, por lo que dicho acto no produce efectos jurídicos y no es necesaria acción alguna para invocarla, en caso de controversia el juez entrara a su estudio solo para comprobar dicha nulidad, la cual puede ser invocada por cualquier interesado y es considerada de interés público⁵⁸.

La Nulidad Relativa. Esta nulidad permite que el acto jurídico produzca sus efectos en tanto no haya sido decretada, pero dichos efectos pueden destruirse retroactivamente con la sentencia que determine la nulidad, esta afecta a actos que cuentan con todos los elementos de validez, pero que adolecen de algún vicio que implica un perjuicio para determinada persona y sólo puede hacerse valer por ella en cuyo favor la ley le ha establecido la acción de nulidad⁵⁹.

La Inexistencia. Esta sobreviene cuando el acto jurídico no reúne los elementos de hecho que suponen su naturaleza o su objeto y en ausencia de los cuales es

⁵⁸ LUTZESCO, GEORGES. Teoría y Práctica de las Nulidades, Traducción de MANUEL ROMERO SÁNCHEZ Y JULIO LÓPEZ DE LA CERDA, Ed. Porrúa, 6a. Edición.

⁵⁹ *Idem*.

imposible su existencia. Es decir que el acto afectado presupone la falta de los elementos esenciales u orgánicos que le dan vida jurídica.

Esta figura se caracteriza por que el acto inexistente no produce efectos jurídicos y no puede convalidarse y puede hacerse valer por cualquier interesado.

En el Derecho Administrativo, la *Nulidad Absoluta* tanto en el derecho civil como en el derecho administrativo es una sanción para prevenir las infracciones a los preceptos de orden público o de interés colectivo y tanto en el derecho administrativo como en el derecho privado es suficiente declarar la nulidad absoluta, tan pronto se comprueban sus elementos, se puede afirmar que un acto jurídico administrativo es nulo con nulidad absoluta o de pleno derecho cuando su ineficacia es intrínseca y por ello desde su nacimiento carece de efectos jurídicos.

En la Nulidad Relativa, el acto anulable tiene la apariencia de ser un acto administrativo normal y surte sus efectos jurídicos hasta la declaración de nulidad. Los elementos que caracterizan a la nulidad relativa según la legislación administrativa son:

Se violan leyes permisivas, supletorias y otras de la misma naturaleza.

Los actos son realizados por autoridades competentes, pero la manifestación de voluntad se efectúa en forma defectuosa o irregular.

El acto se convalida por confirmación.

El acto se perfecciona por la prescripción.

La nulidad sólo pueden invocarla los interesados.

No son actos constitutivos de delito su contenido es posible y lícito.

La forma legal es imperfecta y puede perfeccionarse.

El error es enmendable.

La nulidad sólo puede alegarse dentro de los plazos que señala la ley.

En la Inexistencia, se parte del mismo principio de derecho privado para caracterizar a los actos inexistentes, es decir aquellos a los que les falta un elemento esencial, orgánico o estructural para su formación. Como el acto realizado por un funcionario incompetente, que sólo es una apariencia de acto, que no puede ser tomada en consideración por el derecho, **por que el acto inexistente es la nada jurídica**, si llega a producir algún efecto es aparente y de hecho no requiere intervención judicial mas que para reprimir perjuicios al estado o a los particulares ⁶⁰.

La nulidad prevista en el Código Fiscal de la Federación, conforme al numeral 197 del Código Fiscal de la Federación el órgano jurisdiccional competente para declarar la nulidad en materia fiscal es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (anteriormente Tribunal Fiscal de la Federación). Dicho órgano jurisdiccional respecto de los juicios fiscales que conozca de acuerdo al artículo 239 del invocado Código, podrá resolver a través de sentencia definitiva de la siguiente forma:

Reconocer la validez de la resolución impugnada.

Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos.

Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

La nulidad prevista en el artículo 239 fracción II, que comúnmente conocemos como nulidad lisa y llana es análoga a la nulidad absoluta en las materias civil y administrativa; y la prevista en la fracción III del citado ordinal es la nulidad para efectos o nulidad relativa de las antecitadas materias.

El citado Tribunal Federal a efecto de resolver los juicios de su conocimiento deberá de entrar al estudio de las causales de nulidad que pudiesen derivar en la declaración de la nulidad lisa y llana, procediendo después al análisis de los demás

⁶⁰ *Idem.*

conceptos de nulidad, según lo dispuesto por el artículo 237 del ya citado Código Fiscal.

En ese sentido el numeral 238 del ordenamiento en comento señala las causales por las que se puede declarar la nulidad de la resolución impugnada y que son las que a continuación se describen:

-Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

-Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

-Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

-Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

-Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la Ley confiera dichas facultades.

Al dictar sentencia el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se trate de la causal prevista en la fracción I deberá declarar nulidad lisa y llana, cuando se trate de las fracciones II y III dicho Órgano deberá pronunciarse en el sentido de declarar la nulidad para determinados efectos, en el caso de la causal de la fracción IV se pronunciará por una nulidad lisa y llana, por último respecto de la fracción quinta de éste numeral el Órgano Jurisdiccional deberá declarar la nulidad para el efecto de que se dicte una nueva resolución.

Lo antes descrito tiene sustento en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación N° I.1º.A.27 A que a la letra dice:

“Novena Epoca

Instancia: PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Tomo: VII, Junio de 1998

Tesis: I.1o.A.27 A.

Página: 675

NULIDAD, ALCANCE DE LA DECLARACIÓN DE. INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 238 Y 239 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Del contenido de los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el alcance de la declaración de nulidad depende básicamente, de la causal de ilegalidad que se haya considerado fundada, independientemente de que la nulidad sea lisa y llana o cuando resulte procedente se especifiquen los términos de la misma. Lo que va a permitir precisar los alcances del fallo, son las consideraciones en que se funda, en relación con las características particulares del caso concreto. Si la causa de anulación es la precisada en la fracción I del artículo 238, relativa a la incompetencia, la resolución o procedimiento se anularán de modo absoluto, en tanto que no es posible que conserven algún valor jurídico, si emanaron de un funcionario que carece de competencia legal; una declaración de nulidad, en esta forma no impide que la autoridad que sí sea competente, en ejercicio de sus atribuciones, dicte una nueva resolución sobre la misma cuestión o llevar a cabo un procedimiento análogo al impugnado; si el motivo de anulación fue el previsto en la fracción II, es decir, la omisión de requisitos formales exigidos por las leyes, inclusive la falta de fundamentación y motivación siempre y cuando se afecten las defensas del particular y trascienda al resultado de la resolución impugnada, el efecto de la sentencia será para que se emita una nueva resolución conforme lo establece el último párrafo del artículo 239; similar situación acontece si el motivo de anulación es el previsto en la fracción III o sea, por vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al resultado de la resolución impugnada, el efecto será que se emita una nueva resolución por parte de la autoridad demandada; ahora bien

procede la nulidad lisa y llana, cuando la causa de ilegalidad se debe a que los hechos que motivaron la resolución no se realizaron, fueron distintos, o se apreciaron en forma equívoca, o se dictó en contravención a las disposiciones aplicadas o se dejaron de aplicar las debidas y por último, cuando la resolución administrativa dictada por la autoridad, en ejercicio de sus facultades discrecionales, no corresponda a los fines, para los cuales la ley concedió a la autoridad dichas facultades, la resolución será anulada para el efecto que se emita una nueva resolución.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 4941/97. Guillermo Eduardo Capetillo de Flores. 23 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Samuel Hernández Viazcán. Secretario: Hugo Guzmán López.”

Quando se declare nulidad para determinado efecto se debe entender que la resolución sólo padece de errores u omisiones que sólo hacen que el acto o resolución sea imperfecto en su forma o ejecución, pero tales situaciones son perfeccionables, corrigiendo o subsanando el procedimiento o las omisiones.

En relación a lo anterior, y sólo en el caso de la declaratoria de nulidad para determinado efecto será aplicable el primer párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación el cual precisa que en el caso de que la sentencia obligue a la autoridad fiscal a iniciar un procedimiento o a realizar determinado acto, ésta deberá de realizarlo o cumplirlo en un plazo de cuatro meses, aún cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los numerales 46-A y 67 del invocado Código.

Por otra parte es preciso señalar que en el caso de que se dicte nulidad lisa y llana se deberá entender que el acto o resolución por el que se dictó la misma ha quedado declarado inexistente por ser ilegal al carecer de elementos de validez que le permitan surgir a la vida jurídica y que surta sus efectos legales, en base a esto se

puede afirmar que al tratarse de un acto jurídico que ha sido declarado inexistente el mismo deviene en la nada jurídica.

De lo argumentado en el párrafo precedente cabe señalar que el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, actualmente Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ya se ha pronunciado en el este sentido en diversas ocasiones. De las que se presentan los extractos siguientes:

Sentencia del 7 de agosto de 1998. dictada por la Cuarta Sala Regional Metropolitana.

Expediente: 1634/98, Masterpak, S. A. de C. V., Foja 6 anverso, segundo párrafo.

“Ahora bien, con los argumentos expuestos por las artes, y de los documentos probatorios que exhibe la parte actora, se desprende que la parte actora se desprende que Celloprint, S.A. de C.V. (ahora Masterpak, S.A. de C.V.) interpuso demanda de nulidad en contra de la resolución de fecha 20 de diciembre de 1993, emitida por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal, mediante la cual se le fincaba crédito fiscal por diferencias del impuesto sobre la renta respecto del ejercicio fiscal de 1989, juicio que se radicó en la Primera Sala Regional Metropolitana, con el número de expediente 3771/94 y al cual recayó sentencia de fecha 31 de agosto de 1994, por la cual se declaró la nulidad de la resolución impugnada; sentencia que fue recurrida en amparo, la cual se tramitó ante el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, bajo el número D.A. 995/95, otorgando el amparo y protección de la Justicia de la Unión , mediante ejecutoria de fecha 25 de junio de 1990, a efecto de que la Sala emisora procediera al estudio integró de todas las causales expresadas en el escrito inicial de demanda de la actora, sentencia que se cumplimento el 18 de septiembre de 1997, declarando la nulidad lisa y llana de la resolución contenida en el oficio 324-A-III-2-44986

de 20 de diciembre de 1993, emitida por el Administrador General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público...

De donde se sigue que, si la sentencia de 18 de septiembre de 1995, que causo ejecutoria el 6 de mayo de 1996, la Primera Sala Regional Metropolitana Regional Metropolitana de este Tribunal, declaró la nulidad lisa y llana de la resolución de 20 de diciembre de 1993, en virtud de haberse cometido violación al artículo 55 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, por lo que conforme a derecho, **las consecuencias que produjo la sentencia en cita, fue la nulidad de todo lo actuado por la autoridad demandada, produciendo como consecuencia la nada jurídica respecto a los actos de autoridad.**

*En atención a ello, esta Sala del Conocimiento determina que, en virtud de que los actos que generaron la resolución de 20 de diciembre de 1993, quedaron **inexistentes jurídicamente**:...”*

Sentencia del 26 de noviembre de 1997. Cuarta Sala Regional Metropolitana. Expediente: 18834/96, Pablo Enrique Martínez Gama, Foja 3 anverso primer párrafo.

“A juicio de esta sala el agravio en análisis resulta ser Fundado y suficiente para declarar la nulidad solicitada.

En efecto, tal y como lo sostiene la parte actora, las facultades de la autoridad demandada para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, han caducado de conformidad con lo que establece el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, sin que sea óbice para lo anterior el que se hayan ejercido facultades de comprobación a que se refieren las fracciones III y IV del artículo 42 e interpuesto recurso administrativo o juicio.

*Se llega a tal conclusión en razón de que, si bien es cierto, que el plazo de cinco años por la interposición de medios de defensa, así como por el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, **también lo es, que las actuaciones realizadas por la autoridad en ejercicio de dichas facultades de comprobación fueron declaradas nulas, a través de los medios de defensa que el contribuyente señala y que han quedado debidamente precisados en los antecedentes del caso que nos ocupa, por lo que en tales circunstancias, todo lo actuado por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, deviene inexistente, es decir, la nada jurídica** y por ello es de estimarse que el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal, si bien en principio se suspendió por la interposición de medios de defensa, al resolverse en el sentido de declarar nulas las actuaciones de la autoridad fiscal, originan que no se computen los periodos respectivos, dados los efectos de la nulidad y la queja, resueltos favorablemente a los intereses de la actora en el presente juicio.”*

Las sentencias antes descritas ejemplifican claramente que al declararse la nulidad lisa y llana de una resolución definitiva emitida por la autoridad fiscal, ésta queda inexistente, es decir la resolución y todos los actos que dieron origen y que se deriven de misma nunca existieron, entendiéndose así que se sitúan en la nada jurídica.

Por otra parte derivado de las resoluciones por las que se declara la nulidad lisa y llana, las áreas de auditoría han manifestado su inquietud respecto de la suspensión por la interposición de medios de defensa de la figura de la caducidad prevista por el numeral 67 del Código Fiscal de la Federación, para lo cual las sentencias que se han señalado servirán para clarificar tal inquietud.

Expediente: 1634/98, Masterpak, S.A. de C.V., Foja 6 reverso, segundo párrafo.

“En atención a ello, esta Sala del Conocimiento determina que, en virtud de que los actos que generaron la resolución de 20 de diciembre de 1993, **quedaron inexistentes jurídicamente**; el acto de **autoridad de fecha 15 de agosto de 1996**, consistente en la solicitud de información al contador público de la empresa actora, en términos del artículo 55 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, respecto a los estados financieros que la contribuyente dictaminó, **se considera como el primer acto de autoridad** emitido en relación con la revisión del ejercicio fiscal de 1989, por tanto, si la empresa actora **presentó su declaración anual de dicho ejercicio el 31 de marzo de 1990, de esta fecha al 15 de agosto de 1996, transcurrió en exceso el término de cinco años previsto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, para que la autoridad pueda legalmente ejercer sus facultades de comprobación.**”

Expediente: 18834/96, Pablo Enrique Martínez Gama, Foja 3 anverso último párrafo.

Se llega a tal conclusión en razón de que, si bien es cierto, que el plazo de cinco años por la interposición de medios de defensa, así como por el ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad fiscal, también lo es, que las actuaciones realizadas por la autoridad en ejercicio de dichas facultades de comprobación fueron declaradas nulas, a través de los medios de defensa que el contribuyente señala y que han quedado debidamente precisados en los antecedentes del caso que nos ocupa, por lo que en tales circunstancias, todo lo actuado por la autoridad en ejercicio de sus facultades de comprobación, **deviene inexistente, es decir, la nada jurídica** y por ello es de estimarse que el plazo de caducidad a que se refiere el artículo 67 del Código Fiscal, **si bien en principio se suspendió por la interposición de medios de defensa, al**

resolverse en el sentido de declarar nulas las actuaciones de la autoridad fiscal, originan que no se computen los periodos respectivos, dados los efectos de la nulidad y la queja, resueltos favorablemente a los intereses de la actora en el presente juicio.”

De lo vertido en las sentencias de mérito se puede apreciar que al declararse la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas sobreviene la inexistencia del o los actos que en conjunto dieron origen a dichas resoluciones, razón por la cual al ser inexistentes dichos actos de la autoridad fiscal, la suspensión que prevé el numeral 67 del Código Fiscal de la Federación consistente en la interposición de los medios de defensa en la realidad jurídica no acontecen, por lo que el plazo de cinco años para que se configure la caducidad continua computándose.

Al caso que nos ocupa la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se ha pronunciado en ese sentido de la siguiente forma:

“Novena Época

Instancia: SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: IV, Septiembre de 1996.

Tesis: IV.2o.17 A

Página: 608

CADUCIDAD. EL PLAZO QUE TIENEN LAS AUTORIDADES PARA DETERMINAR UN CREDITO FISCAL, NO SE INTERRUMPE A PESAR DE QUE SE HUBIERA PROMOVIDO JUICIO DE NULIDAD CONTRA UNA AUTORIDAD DIVERSA SI ESTA RESULTO INCOMPETENTE. La nulidad lisa y llana de una resolución por incompetencia de la autoridad que la emitió invalida

todo lo actuado por ella; luego, la resolución posterior emitida por diversa autoridad no puede considerarse como una consecuencia de la sentencia de nulidad, dado que ésta no fue para efectos; por tanto, la salvedad a que alude el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, en el sentido de que el plazo de cinco años para la caducidad o extinción de las facultades de las autoridades fiscales se suspende cuando se promueva algún recurso administrativo o juicio, sólo opera si tales medios de impugnación se interponen contra autoridad competente que por serlo pudiera válidamente volver a ejercer sus facultades de comprobación respecto del mismo crédito fiscal, aun cuando por virtud de la tramitación de un juicio de nulidad promovido en su contra hubiera transcurrido el plazo de referencia. En cambio, no opera la suspensión del plazo si quien actuó fue una autoridad incompetente y su actuación es invalidada por la sentencia fiscal, pues en tal supuesto la autoridad que se estima competente sólo podría emitir nueva resolución administrativa dentro del plazo legal aludido, sin descontar el tiempo que duró el juicio de nulidad.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 17/96. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 15 de agosto de 1996. Unanimidad de votos. Ponente: Guadalupe Méndez Hernández. Secretario: Marco Antonio Cepeda Anaya.”

Adicionalmente cabe precisar que cuando una resolución o acto de autoridad haya sido declarado nulo en un juicio, no implica que los actos que se emitan como consecuencia del mismo, sean un caso de excepción para la aplicación de la figura de la caducidad, en este sentido se pronunció el Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa al resolver la revisión fiscal 3233/97 en la que resolvió lo siguiente:

Página 37 primer y segundo párrafos.

“Como resultado de estos razonamientos, tenemos que el cómputo realizado por la Sala Fiscal es apegado a derecho, pues contempla el tiempo transcurrido entre las fechas en las que la contribuyente presentó sus declaraciones y el día en que le fue notificado el crédito respectivo, hasta la fecha en la que la autoridad le notificó la nueva resolución, descontando el tiempo que tardó la tramitación del recurso de revocación, juicio de nulidad y los cuatro meses en los que debió emitirse la nueva liquidación.

“..., que no puede entenderse el razonamiento de la recurrente en el sentido de que la autoridad hacendaria ya no estaba sujeta a la caducidad prevista por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, puesto que el hecho de que una resolución haya sido objeto del juicio de nulidad, no implica que los actos que se emiten como consecuencia de aquel, constituyan un caso de excepción para la aplicación de la figura procedimental que nos ocupa.”

4.4- LA AUTORIDAD JUDICIAL FEDERAL COMO ULTIMO MEDIADOR EN LA RELACION JURIDICO, TRIBUTARIA DEL ESTADO CON LOS CONTRIBUYENTES.

El tribunal fiscal de la federación organismo que forma parte del Poder Ejecutivo, que es autónomo en sus decisiones de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que la ley establece; el cual nace de la aplicación de las

corrientes italianas y francesas que prevalecían en la época de su creación en el año de 1936, viniendo esto a contrariar nuestro concepto constitucional de la división de poderes, ya que por primera vez en nuestro país se instaura un tribunal administrativo ⁶¹; a partir de su creación y durante diez años existió la interrogante jurídica de si el tribunal era o no constitucional, siendo hasta 1946, año en que se reformo el artículo 104-I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dando fin con esta reforma a la interrogante de si era o no constitucional el Tribunal Fiscal de la Federación.

El tribunal fiscal de la federación se convirtió en un verdadero juzgador, ya que al analizar una controversia está realmente juzgando el caso, siendo que este tribunal si bien juzga, sus sentencias son meramente solo para efectos declarativos lo cual se sustenta en las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia ⁶², que nos dice:

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- No tiene facultades para ejecutar sus Sentencias. En el diario de los debates de la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, correspondiente a la sesión pública celebrada el 27 de diciembre de 1938, sesión sesión en la que se aprobó el Código Fiscal de la Federación consta el la exposición de motivos que al referirse a la parte que regula el título cuarto de dicho código, se repite lo expuesto también en la exposición de motivos de lo anterior Ley de Justicia Fiscal, expresando con claridad la mente del legislador al decir textualmente: “La ley llamada juicio y no recurso a la instancia al Tribunal. El recurso supone, en efecto, continuidad de un procedimiento. Con la instancia del Tribunal, por el contrario, se pasará de la actuación oficiosa de la administración , a la fase contenciosa, según antes indicábase o, en general, de la actuación administrativa a la actuación jurisdiccional. El Tribunal obrará siempre dentro del cauce de un proceso. Los juicios serán en todo caso de nulidad; normalmente simples juicios declarativos (casos de oposición y de instancia de la Secretaria de Hacienda).En

⁶¹ J. KAYE, DIONISIO, Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa, Ediciones Fiscales ISEF, 3ª Edición. México, 1986. Págs. 28 y 29.

otros, llevarán implícita la posibilidad de una condena (negativas de devolución). Pero, y esto conviene aclararlo, el Tribunal no está dotado de competencia para pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de sus fallos. La negativa de los agentes del mismo a obedecer las disposiciones del tribunal deberá de combatirse, como la de cualquier otra autoridad obstinada en que no hacer lo que legalmente está obligada a realizar, mediante el amparo, en el que, como es obvio, ya no se discutirán las cuestiones que fueran resueltas en el juicio administrativo, sino únicamente la posibilidad material o jurídica de la ejecución. La ley se ha limitado a fijar la garantía del opositor que entre el tanto que el fallo no se cumpla, siga en vigor la suspensión del procedimiento de ejecución.”

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Carece de competencia para resolver cuestiones que se susciten con motivo del incumplimiento de sus propios fallos. El Tribunal Fiscal carece de competencia legal para examinar y resolver las cuestiones que se susciten con motivo del incumplimiento de sus propios fallos, por parte de la autoridades fiscales, toda vez que ni el artículo 160 del Código Fiscal ni ningún otro artículo 160 del Código Fiscal ni ningún otro artículo del mismo lo faculta para ese efecto, tanto más si se tiene en cuenta que por su naturaleza el Tribunal Fiscal carece de plenitud de jurisdicción.”

“TRIBUNAL FISCAL - Carece de competencia para librar mandamientos a fin de que se ejecuten sus fallos. Si la parte quejosa reclama una nueva liquidación, porque se formuló sin acatar en sus términos una sentencia de la Primera Sala del Tribunal Fiscal, como esta cuestión no es de la competencia de este Tribunal, dando que como se desprende de la exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, el sistema que siguió y que lo adoptó también el Código Fiscal, no tiene ninguna disposición que autorice el indicado Tribunal Fiscal, a exigir el exacto cumplimiento de sus fallos, y en consecuencia, carece de competencia, tanto para librar mandamientos encaminados a obtener que se ejecuten sus fallos, cuando las

⁶² JOHNSON OKHUYSEN, EDUARDO ANDRÉS. Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia en el Sistema Tributario Mexicano.

autoridades exactoras se nieguen a cumplirlo totalmente, como para decir si la ejecución de sus fallos se incurra en alegar precisamente que las autoridades administrativas no ejecutaron en sus términos una Sentencia de una Sala del Tribunal Fiscal, como esta cuestión no es de la competencia de ese Tribunal, solamente puede dilucidarse en el juicio de garantías. Por tanto, es de revocarse el sobreseimiento decretado en primer instancia y decir el fondo de la controversia.”

Bajo este orden de ideas se tiene que las características del Tribunal fiscal de la Federación lo diferencian tanto en la actividad como en las características que son fundamentales, para tribunales, juzgados y organismos que constituyen el Poder Judicial de la Federación, como a continuación se puede apreciar.

- 1) Es un organismo enmarcado en el Poder Ejecutivo, pero independientemente de la administración activa;
- 2) Tiene plena autonomía orgánica y actúa por delegación de facultades;
- 3) Se pone en marcha mediante una acción o una demanda , no por recurso;
- 4) Es un tribunal de anulación y no de plena jurisdicción, a pesar de ciertas opiniones en contrario; pues según el artículo 229 del Código citado, la sentencia sólo puede reconocer el acto administrativo o declararlo nulo;
- 5) Su competencia esta constituida por la materia fiscal, entendida esta expresión en sentido amplio, que incluye ciertos ingresos estatales que no son tributos públicos con una tendencia a avanzar sobre lo administrativo;
- 6) Carece de competencia para declarar la inconstitucionalidad de las leyes, según lo estableció el fallo plenario del 30 de octubre de 1939 ⁶³.

Escuela de Derecho. Universidad Anahuac. Ed. Libros de México. México, 1984. Pág. 113

⁶³ *Ibid.* Pág. 115.

Si bien se observa que a través de los años el Tribunal Fiscal de la Federación ha venido trabajando con alto grado de eficacia y honestidad, que ha dado ejemplo a otras instituciones del propio Poder Judicial, es preciso señalar el que el Tribunal debe incluirse en la esfera del Poder Judicial, debido a las siguientes consideraciones:

- A) La facultad de creación en sus sentencias;
- B) Tradición jurídica de los tres poderes en nuestro país, y
- C) Evitar confusiones doctrinales en el contribuyente.

Ahora bien aún que el problema de constitucionalidad del Tribunal Fiscal en sus orígenes, ha perdido vigencia en la actualidad, es conveniente señalar las siguientes precisiones.

Considero que la creación del Tribunal Fiscal, es inadecuada en cuanto a forma y términos en que se realizó, ya que se realizó siguiendo una línea doctrinal que no se ajustaba exactamente a nuestro desarrollo constitucional, como lo era la doctrina francesa, dentro de la cual, como quedo expuesto, derivó de situaciones históricas particulares y por una lenta evolución, fue que surgiera y se estructurara la competencia jurisdiccional administrativa; en cambio, en nuestro derecho mexicano, tales justificaciones históricas no resultaron válidas; y si existía entonces una tradición constitucionalista en torno a una división clara, precisa, tanto formal y material, de los poderes que integraban el Estado Mexicano; por lo mismo, la existencia del Tribunal Fiscal violentó esta línea de desarrollo, creando un área (jurisdiccional administrativa) que no coincidía con la citada filosofía constitucionalista, provocando que al menos en el periodo comprendido entre la creación del Tribunal Fiscal y la reforma al artículo 104 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por decreto del 16 de diciembre de 1946, careciera este organismo de una verdadera base jurídica⁶⁴.

⁶⁴ *Ibid.* Pág. 117.

En relación a tal tesis lo correcto, hubiera sido la ampliación de la jurisdicción del poder judicial para que este fuera el que abarcara el campo de la materia administrativa a nivel jurisdiccional; sin que por el contrario operara el principio de especialización que tanta influencia ha tenido en el derecho francés, ya que el mismo pudo salvaguardarse dentro del seno del propio poder judicial, como se ha logrado en la actualidad, por el poder judicial federal, que estructurado conforme a este principio, ha creado organismos jurisdiccionales, especializados en el campo del amparo para cada una de las diversas áreas que comprenden el derecho mexicano.

Bajo este orden de ideas a manera de propuesta se debería considerar la posibilidad, de que se incorpore tal y como está el Tribunal Fiscal de la Federación al Poder Judicial de la Federación, el que se amplíe la competencia en los juzgados en materia civil, mercantil y penal; la propuesta es que haya en materia fiscal.

En la actualidad se plantea en los juicios del Tribunal Fiscal de la Federación una desigualdad procesal, el particular sólo tiene los recursos de queja ante la Sala Superior por las resoluciones de las salas que sean violatorias de la jurisprudencia (245 TFF) y el de reclamación interpuesto ante la Sala Regional en contra de las resoluciones del magistrado instructor.

En la fase contenciosa del procedimiento tributario el tribunal fiscal de la federación su competencia y toda vez que como todas las leyes, las tributarias imponen deberes y conceden derechos, de tal manera que si los contribuyentes están obligados a cooperar para los gastos públicos, las determinaciones del fisco no han de ser arbitrarias y cuando así lo estimen los causantes, pueden, incurrirlas en inconformidad, en los términos que las propias leyes autorizan⁶⁵. En la fase oficiosa del procedimiento tributario, los organismos fiscales autónomos declaran la existencia de los créditos fiscales fijando las bases para su liquidación después de

practicar diligencias de investigación y comprobación de los datos que los contribuyentes aporten en sus declaraciones o en sus manifestaciones y recibir las pruebas que las leyes ordenan a los causantes deben rendir, las que las propias autoridades consideren necesarias dentro de sus facultades legales o las, que los contribuyentes espontáneamente presenten para la comprobación de su debida situación fiscal⁶⁵. Sin embargo en todos esos actos las autoridades fiscales se limitan aplicar la ley, sin facultades para interpretarla, esto es, no ejercen una función Jurisdiccional que resuelva controversia de carácter general entre los contribuyentes y el Fisco.

El punto respecto a incompetencia del Tribunal Fiscal del Federación, actualmente Tribunal federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es notorio en cuanto a la inconstitucionalidad de leyes-El Tribunal Pleno, en resolución de 30 de octubre de 1939, declaró que las Salas y el Pleno mismo, no pueden estudiar si una ley fiscal es inconstitucional, esto es contraria a los preceptos constitucionales, porque esto constituye un problema de interpretación reservado al Poder Judicial de la Federación, aunque si puede resolver acerca de la constitucionalidad de los reglamentos fiscales, porque la función del Tribunal es controlar la legalidad de los actos del Ejecutivo y no del Poder Legislativo.

En base a las consideraciones expuestas y toda vez que las resoluciones o sentencias que emite el tribunal no son ejecutivas sino declarativas y al pronunciarse solo la nulidad o el reconocimiento de las resoluciones que impugnan los contribuyentes estos ocurren al poder judicial de la federación vía el amparo y la autoridad en un caso sui géneris ante el mismo poder judicial de la federación a través del recurso de revisión a que alude el numeral 248 del Código fiscal de la Federación, y es en los tribunales del poder judicial en el que ventilan las decisiones fuertes y no conciliativas sino las eficaces y tajantes, las ejecutivas que causan estado como cosa juzgada y en que en consecuencia el suscrito menciona como

⁶⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Fiscales y Administrativas, 7ª Reimpresión, México, 1985. Págs. 244 y 245.

⁶⁶ *Ibid.* Pág. 210 – 212.

ejecutorias, que si ponen fin a la controversia de legalidad y en su caso de inconstitucionalidad por aún a pesar de que una ley haya sido declarada como inconstitucional la autoridad fiscal en contravención a la derecho aplica esta en contra del contribuyente a sabiendas que en su oportunidad el acto y la aplicación de esa ley le causara detrimento una vez que la controversia se resuelva⁶⁷.

4.5- APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA COMO ÚLTIMO ASPECTO APLICABLE EN CONTROVERSIAS FISCALES QUE PONE FIN Y CLARIFICA LA LEGALIDAD DE LA ACTUACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL.

Jurisprudencia del latín *jurisprudentia* que proviene de *jus* y *prudentia* y significa prudencia de lo justo, Ulpiano define a la jurisprudencia como la ciencia de lo justo y de lo injusto (*justi atque injusti scientia*), lo cual coincide con el sentido etimológico e la voz, la prudencia de lo justo⁶⁸. Así tenemos que la prudencia es una virtud intelectual que permite al hombre conocer lo que debe evitar, referida a lo jurídico la prudencia es la virtud que discierne lo justo de lo injusto. Como virtud intelectual la jurisprudencia implica que la inteligencia adquiera los criterios los criterios formulados por los jurisprudentes para distinguir lo justo de lo injusto, es decir advertir un conocimiento profundo de las normas jurídicas⁶⁹.

La jurisprudencia en términos generales es aceptada por la doctrina como una fuente del derecho y la suprema corte de Justicia de la Nación, le ha reconocido ese carácter al considerar que la jurisprudencia emerge de la fuente viva que implica el análisis reiterado de la disposiciones legales vigentes en función de sus aplicación a

⁶⁷ *Ibid.* Pág. 264 – 268.

⁶⁸ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Universidad Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. México, 1994. Págs. 1890, 1891.

⁶⁹ BURGOA ORCHUELA, IGNACIO. El Juicio de Amparo. Ed. Porrúa, S. A. 21ª Edición. México, 1984. Págs. 815 – 832.

los casos concretos analizados y precisamente por que es fuente del derecho dimana su obligatoriedad⁷⁰.

La jurisprudencia es pues el conjunto de tesis que constituyen valioso material de orientación y enseñanza, que señala a los jueces la solución de la multiplicidad de las cuestiones jurídicas que contemplan y que suplen las lagunas y deficiencias del orden jurídico positivo⁷¹.

Derivado de la amplia gama de complejidad de la materia fiscal federal, y de la incidencia en la presión fiscal que ejerce sobre los contribuyente, que los obliga por diversas circunstancias a impugnar resoluciones a consultas determinaciones de créditos autorizaciones o actos de la autoridad en su ejercicio de facultades, como ya se observó, las controversias se resuelven des pues de un amplio periodo de tiempo con un solo aspecto, el cual resulta como un medio de efectividad que pone fin a la litis fiscal y este es la jurisprudencia, al efecto la misma tiene una complejidad para su existencia en la vida jurídica y su aplicación, en materia fiscal existe la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, de la Salas y del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Los artículos 259 del Código Fiscal de la Federación, establecen en el primero que las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por la Sala Superior, y que sean aprobadas por lo menos por siete de los magistrados constituirán precedente una vez que sean publicados en la Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, igual situación acontece para las tesis pronunciadas en las secciones de la Sala Superior, pero cuando sean aprobadas por lo menos por cuatro magistrados integrantes de la Sección de que se trate; en el numeral 260 se establece la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa,

⁷⁰ *Ibid.* Pág. 1982, 1983.

para fijar jurisprudencia el Pleno de las Sala superior deberá aprobar tres precedentes en el mismo sentido no interrumpidos por otro en contrario.

Igualmente constituyen jurisprudencia las resoluciones pronunciadas por la Sala superior que sean aprobadas por lo menos por siete magistrados, que diluciden las contradicciones de tesis sustentadas en las sentencias emitidas por las Secciones o las Salas regionales del Tribunal, asimismo se fijara jurisprudencia por alguna de las Secciones de la Sala Superior, siempre que se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario.

El Código Fiscal de la Federación, prevé en el caso de la contradicción de sentencias, que cualquiera de los magistrados del Tribunal o las partes en el juicio o juicios en las que las tesis se sustentaron podrán denunciarla ante el Presidente del Tribunal quien lo hará del conocimiento del Pleno, el cual con un quórum mínimo de 10 magistrados decidirán por mayoría la que debe seguir constituyendo jurisprudencia. Cabe señalar que la salas del Tribunal están obligadas a aplicar la jurisprudencia del Tribunal salvo que ésta contravenga jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación⁷².

El numeral 192 de la Ley de Amparo establece que la resoluciones constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por una en contrario, y aprobadas por lo menos por catorce ministros si se trata de jurisprudencia del Pleno; en le caso de la jurisprudencia de las Salas, por cuatro ministros. También la constituyen las resoluciones que diluciden las contradicciones de tesis de las Salas y de Tribunales Colegiados.

El mismo ordinal señala que la jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación funcionando en pleno o en las Salas es obligatoria para

⁷¹ V. CASTRO, JUVENTINO. Garantías y Amparo. Ed. Porrúa, S. A. 10ª Edición. México, 1998.

estas tratándose de la que decreta el Pleno, es obligatoria también para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales Militares y Judiciales del Orden Común de los Estados y del Distrito Federal, así como de los Tribunales Administrativos y del Trabajo Locales o Federales.

Las resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito constituirán jurisprudencia, siempre que lo resuelto en ellas se sustente en cinco sentencias no interrumpidas por una en contrario, y que hayan sido aprobadas por unanimidad de votos por lo menos por catorce magistrados que integran cada Tribunal.

El artículo 193 del citado ordenamiento establece que la jurisprudencia que establezcan los Tribunales Colegiados de Circuito, es obligatoria para los Tribunales Unitarios, los Juzgados de Distrito,, los tribunales Militares y Judiciales del Orden Común de los Estados y del Distrito Federal, así como de los Tribunales Administrativos y del Trabajo Locales o Federales.

El numeral 194 de la Ley de Amparo establece que la jurisprudencia se interrumpe dejando de tener carácter obligatorio, cuando se pronuncie ejecutoria en contrario por catorce ministros, si se trata de la sustentada por el pleno, por cuatro si es de una Sala y por unanimidad de votos para la de un Tribunal Colegiado de Circuito. En todos los caso se deberán expresar las razones de la interrupción y que tuvieron en consideración para establecer la jurisprudencia, asimismo para su modificación se observaran las mismas reglas establecidas para su creación.

⁷² MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Derecho Fiscal Mexicano. Ediciones Fiscales y Administrativas, 7ª Reimpresión, México, 1985. Págs. 333 – 339.

Cuando las salas de la Suprema Corte de Justicia sustenten tesis contradictorias en los juicios de amparo de su competencia, cualquiera de dichas Salas o los ministros que la integran el Procurador General de la República o las partes que intervinieron en el juicio o juicios en que tales tesis fueron sustentadas podrán denunciar la contradicción ante la Suprema Corte de Justicia quien decidirá funcionando en pleno cual es la tesis que debe observarse.

A fin de establecer el sentido ideal del efecto de equilibrio en la solución que pone y clarifica a las controversias de la compleja materia fiscal federal, y de la incidencia en la presión fiscal y como un aspecto meramente de justicia fiscal se citan las siguientes jurisprudencias:

“INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER AMPARO DIRECTO CONTRA UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. NO SE SURTE AUNQUE LA AUTORIDAD RESPONSABLE HUBIESE OMITIDO EL ESTUDIO DE OTRAS CAUSAS DE ANULACIÓN DE LA MISMA ÍNDOLE. Conforme a lo preceptuado por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal deben estudiar las causas de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado, preferentemente a las que tienden a producir la nulidad para determinados efectos. Lo anterior tiene su razón de ser en la importancia de que se declare la nulidad lisa y llana, en lugar de una nulidad para efectos, pues mientras en aquélla queda insubsistente el acto impugnado, en ésta la autoridad demandada debe ceñir su actuación a las directrices demarcadas en la sentencia de nulidad, y de ordinario da vida a otro acto o resolución con similares efectos o consecuencias que el afectado de nulidad. Es por ello que, si la Sala Fiscal desatiende el mandato del citado artículo 237 y declara la nulidad del acto para determinados efectos, olvidándose del estudio de las causas de ilegalidad que producirían la nulidad lisa y llana, innegablemente lesiona el interés jurídico del actor para atacar su fallo por la vía constitucional, pues por un lado existe la certeza de

que la autoridad administrativa volverá a proceder en su contra al acatar la sentencia de nulidad, y por otro lado, su pretensión de ocurrir al contencioso no fue totalmente colmada. Ahora bien, este supuesto no se actualiza cuando la Sala Fiscal declara fundada una causa de ilegalidad que conduce a la nulidad lisa y llana, pues en esa hipótesis el particular carece de interés jurídico para controvertir en amparo la sentencia de invalidez, aun en el caso de que la resolutora hubiese omitido o rehusado examinar otras causas de anulación de la misma índole. Esto es así, porque para que el interés jurídico del gobernado sufra menoscabo, es imprescindible que con motivo del acto autoritario resienta un agravio personal y directo en los términos requeridos por el artículo 4o. de la Ley de Amparo, entendiendo por ello no sólo el impacto que le ocasiona a su esfera de derechos, sino que la afectación sea actual o inminente, concreta y objetiva. En ese orden de ideas, si en la sentencia reclamada el quejoso obtuvo la nulidad lisa y llana del acto impugnado, no puede fundar legalmente su interés jurídico en la falta de análisis de otras causas de ilegalidad de fondo, pues la declaración de nulidad deja insubsistente plenamente la resolución o acto cuestionado, y si bien habrá algunos supuestos en que sea factible que la autoridad demandada, en uso de sus atribuciones, proceda nuevamente en contra de aquél, ésta es una mera posibilidad cuya concretización es futura e incierta, abstracta y subjetiva, y en ese contexto, no integra el agravio necesario para dañar su interés jurídico, por lo que en este supuesto debe decretarse el sobreseimiento en el juicio de garantías, sin que se oponga a ello la jurisprudencia sustentada por la anterior integración de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro: "SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISIÓN DEL ESTUDIO DE ALGUNO DE ELLOS AMERITA QUE EN EL AMPARO SE OBLIGUE A LA SALA RESPONSABLE A PRONUNCIAR NUEVO FALLO.", porque este criterio parte de la premisa de que la sentencia reclamada declaró la validez del acto impugnado, sin antes haber analizado todos los conceptos de anulación expresados en la demanda de nulidad. SEGUNDO TRIBUNAL

COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL CUARTO CIRCUITO.

Clave: IV.2o.A.T., Núm.: J/28

Amparo directo 812/98. Orlando Asturiano Terán. 26 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Amparo directo 388/98. Autotransportes de Carga, Servicio Nacional, S.A. de C.V. 2 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Juan Miguel García Malo.

Amparo directo 837/98. José Antonio Vidales Flores. 2 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.

Amparo directo 861/98. Orlando Asturiano Terán. 10 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Amparo directo 867/98. Luz María del Carmen Rojas Díaz. 6 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Juan Manuel Rodríguez Gámez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VIII, febrero de 1997, página 797, tesis VIII.1o.9. A, de rubro: "SENTENCIA FISCAL QUE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN COMBATIDA. NO AFECTA LOS INTERESES JURÍDICOS DEL QUEJOSO.". Nota: La tesis de rubro: "SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISIÓN DEL ESTUDIO DE ALGUNOS DE ELLOS AMERITA QUE EN EL AMPARO SE OBLIGUE A LA SALA RESPONSABLE A PRONUNCIAR NUEVO FALLO.", aparece publicada con el número 561 en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1995, Tomo III, Materia Administrativa, página 406. Materias: Administrativa – Fiscal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios"

“CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, ALCANCES DEL TÉRMINO "DE INMEDIATO" PREVISTO EN EL ARTÍCULO 53, INCISO A), DEL. Dicho precepto legal establece que: "En el caso de que con motivo de sus facultades de comprobación, las autoridades fiscales soliciten datos, informes o documentos del contribuyente, responsable solidario o tercero, se estará a lo siguiente: Se tendrán los siguientes plazos para su presentación: a) Los libros y registros que formen parte de su contabilidad, solicitados en el curso de una visita, deberán presentarse de inmediato, así como los diagramas y el diseño del sistema de registro electrónico, en su caso.". Ahora bien, el término "de inmediato" para la presentación de la documentación solicitada en el curso de una visita, debe entenderse que ha de realizarse enseguida a la solicitud correspondiente, pero ello no significa como lo aduce la quejosa que el cumplimiento deba ser tan rápido que ni siquiera le dé tiempo de buscar la documentación en sus archivos, sino que esté en condiciones de atender lo solicitado el mismo día en que se haga el requerimiento respectivo, de tal manera que el término "de inmediato" sí constituye un plazo, el cual aun cuando breve permite al visitado presentar la documentación solicitada el día en que ésta es requerida.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.

Clave: VI.1o.A. , Núm.: J/15

Amparo directo 177/99. Corporación Maquiladora de Café, S.A. de C.V. 18 de noviembre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona. Secretaria: Isabel Iliana Reyes Muñiz.

Amparo directo 494/99. Comercial Rueda Carreón y Sucesores, S.A. de C.V. 4 de mayo de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Higuera Corona.

Amparo directo 413/99. Pinturas Comex Sarape, S.A. de C.V. 14 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Raúl Oropeza García. Secretaria: María Elena Gómez Aguirre.

Amparo directo 35/2000. Susana Montero Zárate. 7 de noviembre de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Amparo directo 207/2000. Hotelera Las Matas, S.A. de C.V. 15 de febrero de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.

Materias: Administrativa – Fiscal. Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

CAPITULO 5.

5.- VICIOS DE PROCEDIMIENTO Y EXPECTATIVAS DEL FISCO PARA REVISIONES SUSCEPTIBLES DE CAUSA PENAL.

5.1- ASPECTO LEGAL QUE DEBE REUNIR VÍA ADMINISTRATIVA UN ASUNTO SUSCEPTIBLE DE CAUSA PENAL.

Las características legales que debe reunir una revisión susceptible de causa penal, se encuentran contenidas en la carta magna como aspectos generales que debe observar todo acto de autoridad en los numerales 14 y 16, que refieren a la garantía de seguridad jurídica⁷³, en relación al artículo 31 fracción IV del mismo precepto reguladas por la Ley de la administración pública federal Reglamento interior de la S.H.C P. y el C.F.F., los cuales indican los alcances y límites que se establecen para el ejercicio de facultades de comprobación del fisco federal; el ordinal 16 constitucional primer párrafo establece de forma muy clara que nadie podrá ser molestado en sus bienes documentos o cosas si no es mediante orden por escrito de autoridad competente en relación con el noveno párrafo lo cual delimita en primera instancia que la autoridad que ejecuta el acto debe ser competente y efectuarlo en la vía formal por escrito, a fin de establecer la línea de contacto que se debe crear entre el ente jurídico que detenta el poder de imperio y el titular de la obligación sujeto al ejercicio de las facultades conferidas previamente por el legislativo⁷⁴.

Dicho lo anterior los designados por tal ente, se encuentran sujetos a guardar un equilibrio entre la investidura que revisten y la legalidad que los regula a fin de que el ciudadano sujeto de la relación jurídico tributaria no sufra un detrimento en sus garantías.

⁷³ BURGOA ORCHUELA, IGNACIO. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa, S. A. 11ª Edición. México, 1978.

⁷⁴ V. CASTRO, JUVENTINO. Garantías y Amparo. Ed. Porrúa, S. A. 10ª Edición. México, 1998. Págs. 164 – 167.

Bajo este orden de ideas una vez que se entrega la orden de visita domiciliaria al titular de la obligación o al representante legal conforme a los artículos 38 y 43 del C. F. F. así como 59 y 60, la S. H. y C. P, es en ese momento que se inicia la facultad revisora del fisco aun que previamente haya mediado un citatorio, en ese acto se da como consecuencia el levantamiento de la primera acta parcial o de inicio como le denomina la autoridad, es esta la que da el parámetro de la legalidad por consiguiente desde ese momento la autoridad al acreditar legalmente su presencia mediante el personal actuante facultado para ello, así como la del receptor de la orden que designará a los testigos quienes darán el complemento de formalidad al acto de acuerdo a los numerales 42, 44 y 46 con lo cual se soportará el resultado de la revisión como hecho generador de circunstancias que la autoridad esté conociendo en la auditoría, por consiguiente los demás hechos que se generen deberán asentarse en la siguientes actas parciales que al efecto sean necesarias asentándose en forma circunstanciada y pormenorizada⁷⁵.

Es muy dable para la autoridad en el ejercicio de facultades contando que estas perduran mientras la auditoria se encuentre abierta, circunstancia un tanto desfavorable para el contribuyente toda vez que los auditores que representan a la autoridad podrán determinar el tiempo que durara esta, con base a lo estipulado en el artículo 46-A del C.F.F. motivo por el cual la autoridad puede decidir en que momento puede dejar de reunir el volumen de pruebas necesarias para determinar si el auditado o su representante legal son posibles responsables de la comisión de un delito fiscal o la determinación vía administrativa de un crédito fiscal motivo por el cual es un tanto ofensivo para el ciudadano contribuyente que se encuentra registrado que pretende cumplir con sus obligaciones la forma de hostigamiento que utiliza la autoridad, pero esto no termina ahí también se encuentra expuesta a la forma en como los auditores pueden considerar el rechazo o aceptación de documentación, de partida, facturas, gastos, deducciones etc. con los cuales el

⁷⁵ MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS. Págs. 228, 230 y 231.

revisado puede en su momento soportar sus operaciones, dicho lo cual desde ese momento este queda en estado de indefensión.

5.2- EFECTOS LEGALES DEL EJERCICIO DE FACULTADES DE LA AUTORIDAD FISCAL RESPECTO DE PRESUNTAS CONDUCTAS DELICTIVAS.

La autoridad también emplea un balance toda vez que existe un núcleo de contribuyentes que si se dedica a sorprender al fisco a estos tal vez es que se dirige este tipo de actividad vía la comprobación de un delito de carácter fiscal desde ese punto de vista la ley esta dirigida a coaccionar a los limites mas extremos al contribuyente que pretenda o que sorprenda al erario; razón por la cual la S.H. y C.P., implementa programas aplicables a los diversos sectores prevé un control de cumplimiento de las obligaciones y de la legislación fiscal, una vez determinado el programa las revisiones se integran a fin de verificar el cumplimiento de las disposiciones en tiempo y forma, pero a demás en la detección de evasores y defraudadores⁷⁶.

La tendencia fiscalizadora empleada a fondo da como resultado la obtención de documentos que soporten el supuesto contenidos en la ley que determinen alguna conducta o conductas que tengan como resultado un engaño que repercuta en el no pago de una o varias contribuciones sin que para esto la autoridad viole el procedimiento establecido en los numerales ya indicados a fin de configurar el supuesto y el presunto tal conducta.

⁷⁶ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Universidad Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. 7ª Edición. México, 1994. Pág. 1419.

Una vez iniciadas las facultades la autoridad solicitara las declaraciones anuales, pagos provisionales, y complementarias, de clientes y proveedores de bienes y servicios presentadas, los libros de contabilidad, registros, contratos, pólizas de diario, de egresos e ingresos y demás documentación comprobatoria correspondiente al ejercicio o periodo sujeto a revisión el cual debe indicarse correctamente en el cuerpo del oficio que contenga la orden de visita domiciliaria así como los impuestos a los que se encuentra afecto el contribuyente según su actividad manifestada en los avisos y alta que obran en el expediente con que cuenta la autoridad, factor importante en el inicio de la revisión a fin de no tener vicios de procedimiento que puedan obstaculizar las pretensiones de la autoridad en la búsqueda de conductas delictivas, por lo que es esta etapa la mas delicada para los auditores quienes tienen la difícil tarea de ejecutar ese acto de autoridad siempre con las reservas de ley.

La autoridad concedora de las posibles artimañas de los defraudadores debe seguir con sumo cuidado el actuar del visitado ya este indicara la medida que debe tener el acto fiscalizador, la cual generalmente no cumple con lo estipulado por el C.C.F. y el Reglamento Interior de la S.H. y C.P., en sus artículos a fin de dar a conocer al revisado indicios o breves comentarios de la auditoria

5.3- CARACTERISTICAS PUNIBLES DE LOS DELITOS FISCALES.

Inicialmente daré una idea del derecho penal en general, Pavón Vasconcelos lo define como el conjunto de normas jurídicas de derecho público interno, que definen los delitos y señalan las penas o medidas de seguridad aplicables para lograr la permanencia del orden social⁷⁷.

⁷⁷ CASTELLANOS TENA, FERNANDO. Lineamientos Elementales de Derecho Penal. Ed. Porrúa, S. A. 24ª Edición. México, 1987. Págs. 19, 20 y 21.

Ignacio Villalobos lo define como la rama del derecho público interno cuyas disposiciones se encaminan a mantener el orden social reprimiendo los delitos por medio de las penas.

El maestro Castellanos Tena define al derecho penal como la rama del derecho público interno relativa a los delitos, a las penas y medidas de seguridad, que tiene por objeto mantener el orden social⁷⁸.

En síntesis el derecho penal es una ciencia jurídica que se encuentra clasificado dentro del derecho público interno que define los delitos y las penas aplicables, con el propósito de conservar el orden social. Bajo este orden de ideas se tiene que el artículo 7º del Código Penal para el Distrito Federal en materia del fuero común y para toda la república en Materia del Fuero federal, define al delito como el “acto u omisión que sancionan las leyes penales”.

Fernando Castellanos Tena define al delito como la conducta, típica, antijurídica culpable e imputable que realiza el sujeto activo del delito (delincuente)⁷⁹.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostiene que el derecho penal contemporáneo caracteriza al delito como la acción antijurídica, culpable típica y sancionada por la pena.

El delito como tal se constituye por los siguientes elementos: conducta, punibilidad, tipicidad, antijurídica imputabilidad y culpabilidad⁸⁰.

Conducta.- La acción del agente o individuo que consiste en un hacer o no hacer punible.

⁷⁸ *Idem.*

⁷⁹ *Ibid.* Págs. 130 – 133.

⁸⁰ INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Universidad Autónoma de México, Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. 7ª Edición. México, 1994. Págs. 868 – 871.

Tipicidad.- La característica punible de la conducta del agente que se ajusta al tipo penal a que se refiere el supuesto jurídico contenido en la ley penal.

Antijuricidad.- Es la contradicción al derecho es la ilicitud jurídica que se encuentra contenida en la norma penal.

Imputabilidad.- Es la capacidad de entender y de querer en el campo del derecho penal.

Culpabilidad.- es la responsabilidad que se hace de una conducta antijurídica.

Punibilidad.- En sentido estricto es la consecuencia que produce el hecho delictivo y en sentido amplio es la imposición concreta de la pena.

El derecho penal fiscal en sentido amplio es el conjunto de principios y normas de carácter penal que la administración pública tiene a su alcance para reprimir la delincuencia contra la hacienda pública. En sentido estricto es el conjunto de disposiciones que asocian a la lesión de los intereses financieros del Estado, una sanción penal determinada.

En el derecho fiscal el bien jurídico tutelado es la facultad que tiene el Fisco, como representante de la comunidad de recibir el importe íntegro de las contribuciones así como el cumplimiento de las obligaciones formales establecidas en las disposiciones jurídicas, y lo que sanciona es el daño, menoscabo o perjuicio que se cause por el incumplimiento de esas obligaciones.

La infracción fiscal es la violación a una norma legal o reglamentaria que trae como consecuencia un incumplimiento a obligaciones de dar, hacer, no hacer.

El delito fiscal es la conducta típica y culpable que viola la norma legal especial aplicable al caso y que produce el efecto que la ley prohíbe o se realice una conducta contraria a lo que la ley ordena.

Pena es la consecuencia jurídica determinada por un Juez, que se deriva de la comisión de un delito; el artículo 21 Constitucional señala que ...“**La imposición de**

las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial”..., y que ...“Que compete a la autoridad administrativa la aplicación de las sanciones por infracciones a los reglamentos gubernativos y de policía”..., por lo que de acuerdo a los artículos 22 y 73 de la Carta Magna, la administración pública (poder ejecutivo) esta investida de facultades para imponer sanciones **nunca penas**⁸¹.

La situación anterior queda clara en términos del numeral 70 de C. F. F., que señala claramente *“La aplicación de las multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como las penas que impongan las autoridades judiciales cuando de incurra en responsabilidad penal”.*, y es constatada por el ordinal 94 del citado Código *“En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanciones pecuniarias; las autoridades administrativas, con arreglo las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes sin que ello afecte el procedimiento penal.”* Si se observa las infracciones administrativas de carácter fiscal se distinguen en esencia de los ilícitos o delitos fiscales⁸².

El derecho penal fiscal como tal hace referencia a la comisión de actos ilícitos y conductas así como la omisión de otros actos (delitos) descritos en los supuestos contenidos en el Código Fiscal de la Federación⁸³, que se derivan de la actividad económica de los ciudadanos que tienen la capacidad legal de contribuir en base al supuesto del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y al poder de imperio que le es conferido al estado a través de la división de poderes , bajo este orden de ideas los delitos fiscales a que hace referencia la clasificación del **derecho penal fiscal**, son delitos federales especiales por estar fuera del Código Penal Federal⁸⁴, y estar contenidos en su parte sustantiva

⁸¹ LOMELI CERREZO, MARGARITA. Derecho Fiscal Represivo. Editorial Porrúa, S. A. México, 1998. Págs. 25, 31 - 43.

⁸² RIVERA SILVA, MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1984. Págs. 5 – 8.

⁸³ *Ibid.* Págs. 38 y 39.

en una ley especial; situación prevista en el último párrafo del artículo 6º del C. P. F. vigente mismo que a la letra dice:

“Artículo 6o.- Cuando se cometa un delito no previsto en este Código, pero si en una ley especial o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicaran estos, tomando en cuenta las disposiciones del libro primero del presente Código y, en su caso, las conducentes del Libro Segundo.

Cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general.”

En los delitos fiscales el sujeto activo de la relación jurídica tributaria es el contribuyente persona física o moral esta última a través de su representante legal, el sujeto pasivo es la colectividad o grupo social que directamente se hubiera beneficiado si el sujeto activo no infringiera la ley⁸⁵.

En suma los delitos fiscales son delitos especiales, patrimoniales dolosos federales y de querrela necesaria a excepción de los delitos de contrabando y de alteración o destrucción de maquinas de comprobación fiscal. Los delitos fiscales al igual que los delitos en general, poseen los mismos elementos como son la conducta antijuricidad, tipicidad, imputabilidad y punibilidad⁸⁶.

Diversos tratadistas que en México han realizado estudios de los delitos fiscales, señalan la clasificación de los delitos fiscales dentro de los conceptos, fundamentos y características clasificadoras del derecho penal a que hace alusión el artículo 8º del Código Penal intencionales, no intencionales o de imprudencia (los delitos preterintencionales fueron derogados como clasificación para el año 1997, en publicación del Diario Oficial de la Federación a finales de 1996, como causa de justificación eximiente de responsabilidad u atenuante de responsabilidad); el artículo 9º del aludido Código, indica que un delito es intencional cuando el sujeto activo del

⁸⁴ MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Ed. Pac. México, 1990. Págs. 133 y 134.

⁸⁵ *Ibid.* Págs. 233 – 238.

delito “conociendo las circunstancias del hecho típico incumpliendo un deber de cuidado que las circunstancias y condiciones personales le impiden.

Bajo este orden de ideas es prescindible señalar que los delitos fiscales básicamente en su esencia refieren a la comisión de actos ilícitos y conductas así como la omisión de otros actos (delictivos, comisión por omisión) omisiones dolosas o culposas descritas en los supuestos contenidos en el Capítulo II del Título IV del Código Fiscal de la Federación, en relación a lo anterior el Art. 6º del C. P. señala que cuando se cometa un delito no previsto en el citado código pero sí en una ley especial se aplicara la especial tomando en cuenta las disposiciones del Libro Primero del Código Penal, el Art. 7º , 13, 14, 91 y 118⁸⁷.

En relación a lo anterior existen delitos previstos por el derecho penal fiscal distintos a los específicos con el cumplimiento directos de obligaciones fiscales, como el artículo 96 del C: F: F: que establece que comete el delito de encubrimiento en los delitos fiscales el que sin acuerdo previo y sin haber participado en él después de su ejecución; asimismo el numeral 98 del citado Código prevé la tentativa de delito fiscal al considerar que la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de ejecución o en la realización total del o los actos que debieran producirlo, si la interrupción de estos o la realización del resultado es por causas ajenas a la voluntad del agente, y cuando el autor desistiera de la ejecución o impidiera la consumación no se impondrá sanción, sin embargo si los actos ejecutados por si mismos constituyen delito si se sancionará⁸⁸.

Los delitos fiscales como tales son dolosos por que requieren para su realización de la conciencia y de la voluntad del agente, sin cuyos elementos estos delitos no

⁸⁶ *Ibid.* Págs. 37 – 39.

⁸⁷ RIVERA SILVA, MANUEL. *Op. Cit.* Pág. 8.

⁸⁸ URBINA NONDAYAPA, ARTURO. Los Delitos Fiscales en México. Ed, Pac. México, 1984.

pueden realizarse, ya que se excluye la posibilidad de que puedan ser cometidos por negligencia distracción o descuido⁸⁹.

El artículo 99 prevé el delito continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos con unidad de intención e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

El C. F. F., describe los tipos penales de los delitos fiscales que enseguida se indican:

Contrabando Art. 102.

Presunción de contrabando Art.103.

Equiparables al contrabando Art. 105.

Contrabando calificado Art. 107.

Defraudación fiscal Art. 108.

Equiparable de defraudación fiscal Art. 109 fracción IV simulación fiscal,

Relativos al R. F. C. Art. 110:

Omitir solicitar su inscripción o la de un tercero al R. F. C., por más de un año a partir de la fecha en que debió hacerlo; rinda con falsedad al R. F. C., datos informes o avisos a que este obligado; al que desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar aviso al R. F. C. Después de la entrega de una orden de visita.

Registro de operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o sistemas de contabilidad con diferentes contenidos; ocultar, alterar o destruir total o parcialmente los sistemas o registros contables y / o la documentación relativa a los asientos contables que conforme a las leyes fiscales este obligado a llevar, se determinen pérdidas con falsedad; omitir presentar por más de tres meses declaración informativa de inversiones efectuadas en jurisdicciones de baja imposición fiscal; así como el divulgar o hacer uso indebido de información confidencial, por sí o por interpósita persona, Art. 111.

⁸⁹ *Idem.*

Depositario o interventor designado por las autoridades fiscales, que con perjuicio del fisco federal, dispongan para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o garantías de cualquier crédito, Art.112.

Alteración o destrucción de maquinas registradoras de comprobación fiscal, impresión no autorizada de comprobantes fiscales, aparatos de control sellos o marcas, Art. 113.

Ordenar o practicar visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad competente, Art. 114.

Amenazas de servidor publico formuladas a un contribuyente, representante legal, o dependientes en forma directa o a través de la dependencia de adscripción de formular denuncia, querrela o declaratoria de al M. P. a fin de que ejercite acción penal en su contra por la posible comisión de delitos fiscales Art. 114-A,.

Posesión o destrucción dolosa de mercancías en recinto fiscalizado Art. 115,

Los responsables de los delitos fiscales o sujetos que intervienen en la relación jurídica tributaria, de lo cual con anterioridad se había mencionado que en los delitos fiscales el sujeto activo de la relación jurídica tributaria de la cual en su caso emana una responsabilidad penal es el contribuyente persona física o moral esta ultima a través de su representante legal, el sujeto pasivo es la colectividad o grupo social que directamente se hubiera beneficiado si el sujeto activo no infringiera la ley⁹⁰, pero en sentido figurado por que si bien es cierto la colectividad es la beneficiada, el fisco federal es el primer afectado pues es este ente jurídico quien recauda los recursos que con posterioridad asigna o destina en beneficio de la sociedad; por lo que el bien jurídico tutelado por la ley penal fiscal es la facultad que tiene el fisco, como representante de la comunidad de recibir el importe integro de las contribuciones a que se encuentran obligados los contribuyentes a enterar en términos del artículo 34 fracción IV de la Constitución, por lo que se sanciona la

⁹⁰ MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Ed. Pac. México, 1990. Págs. 233 – 238.

conducta con que se causa el daño, menoscabo o el perjuicio por el incumplimiento de esos deberes de los obligados⁹¹.

Así tenemos que el sujeto directo del delito fiscal es:

- a) Persona física con plena capacidad jurídica.
- b) Persona moral o jurídica,

Para el caso del inciso b), se considera que estas actúan o se obligan por medio de sus representantes legales, y en su caso en contra de quienes cometan directamente el delito, se sirvan directamente otro para ejecutarlo, induzcan dolosamente a otro para su comisión y auxilien a otro desde su ejecución cumpliendo una promesa anterior; para el efecto el Art. 95 del C. F. F. señala que son responsable de los delitos fiscales quienes:

Concierten la realización del mismo, realicen la conducta o el hecho descrito en la ley cometan conjuntamente el delito, se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo induzcan dolosamente a otro a cometerlo, ayuden dolosamente a otro a o en la comisión, ayuden a otro después de su ejecución cumpliendo una promesa anterior.

La descripción anterior de los sujetos activos del delito fiscal tiene su origen en cuanto a la responsabilidad penal en las modalidades a que refieren los artículos siguientes del Código Penal Federal.

“7º Delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales...”

“8º Las acciones u omisiones delictivas solamente pueden realizarse dolosa o culposamente.

El delito fiscal más representativo o que mayor afectación causa en materia de impuestos internos, es el de defraudación fiscal; la figura de este delito aparece por

⁹¹ URBINA NONDAYAPA, ARTURO. Los Delitos Fiscales en México. Ed, Pac. México, 1984.

primera vez en el derecho positivo mexicano en fecha reciente, con anterioridad a su tipificación, al no exigir calidades específicas en el sujeto pasivo, en el fraude a la hacienda pública se podía proceder en contra del causante con fundamento en el fraude genérico consignado en el Código Penal⁹², y fue hasta 1947 como resultado de la Tercera Convención Nacional Fiscal, se expidió la Ley penal de defraudación Impositiva en Materia Federal, misma que tuvo una vida jurídica fugaz ya su vigencia fue de un año en 1948, ya que el 30 de diciembre de 1948 se publicó en el Diario Oficial la reforma al Código Fiscal de la Federación que en su título sexto incluye los delitos fiscales que estaban dispersos en varias leyes, quedando comprendido previsto en el capítulo quinto de dicho título⁹³; actualmente se encuentra previsto en el ordinal 108 del C. F. F. en vigor, mismo que a la letra dice:

“Art. 108 – Comete el delito de defraudación fiscal quien con el uso de engaños o aprovechamiento de errores omite total o parcialmente en el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.”

La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales.”

El tercer párrafo de la fracción III, señala que dicho delito es calificado cuando en su comisión se ejecuten a través, del uso de documentos falsos, la omisión reiterada de expedir comprobantes por las actividades que se realizan, cuando las disposiciones fiscales así lo requieran, manifestar datos falsos a fin de obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones a que no se tiene derecho, no llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros, omitir contribuciones retenidas o recaudadas⁹⁴.

⁹² INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, Universidad Autónoma de México. Diccionario Jurídico Mexicano. Ed. Porrúa, S. A. 7ª Edición. México, 1994. Págs. 857 – 860.

⁹³ ORELLANO WIARCO, OCTAVIO ALBERTO. El Delito de Defraudación Fiscal. Ensayo Dogmático Jurídico Penal. E. Porrúa, S. A. México, 2001. Págs. 77 y 78.

⁹⁴ RIVERA SILVA, MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1984. Pág. 120.

Elemento del delito de defraudación fiscal, se encuentra integrado por el uso de engaños o aprovechamiento de errores y por la omisión total o parcial de contribuciones o la obtención de un beneficio indebido con perjuicio del fisco⁹⁵, del delito como tal podemos encontrar en su definición los siguientes elementos

a) Constitutivo de carácter alternante (el engaño o el aprovechamiento del error).

El engaño requiere un proceder activo proyectado hacia la finalidad de hacer llegar a alguien una versión falaz de la realidad, a fin de que el pasivo estime como verdaderos determinados perfiles que la realidad no registra; en el engaño el engañador lleva al engañado como realidad algo que en verdad no lo es.

En el aprovechamiento del error el sujeto pasivo estima algo falso como real y fija a la realidad perfiles que no posee, por lo que el sujeto activo obtiene los fines que persigue, haciendo que el pasivo proceda con sumisión a la versión falaz que el pasivo estima como verdadera⁹⁶.

Tanto en el engaño como en el aprovechamiento del error hay actividad del ofensor, en el primer caso el conoce los elementos integrantes de la realidad y lleva al engañado otros distintos actuando bajo el influjo de la falsedad, en el aprovechamiento del error el sujeto activo esta enterado de dos situaciones la realidad y la versión falsa y actúa utilizando la equivocada creencia del ofendido quien al ser procede influido por el error⁹⁷.

b) Otro teleológico ubicado en el omitir el pago total o parcial de alguna contribución u obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal⁹⁸.

Este se asienta en el omitir total o parcialmente el pago de la contribución o la obtención de algún beneficio en perjuicio del fisco federal⁹⁹; aquí se comprometen

⁹⁵ *Ibid.* Pág. 121.

⁹⁶ ORELLANO WIARCO, OCTAVIO ALBERTO. *Op. Cit.* Pág. 108.

⁹⁷ *Ibid.* Pág. 109

⁹⁸ RIVERA SILVA, MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1984. Pág. 120.

dos hipótesis la primera relacionada con la contribución y el perjuicio; la segunda la constituye la ventaja económica en perjuicio del fisco federal, la cual puede ser de cualquier manera ya que la ley no hace enunciación de las formas con que se puede obtener esa ventaja.

c) Relación de causalidad entre los dos elementos ya indicados.

La Causalidad resulta ser necesaria para la configuración del delito, pues la ausencia del vínculo entre el engaño o aprovechamiento en el error y la ventaja económica consignada en el elemento teleológico impide hacer presente la defraudación por el principio elemental que exige para la existencia del delito el vínculo de causalidad entre la conducta y el daño previsto en el tipo.

Dolo por que requieren para su realización de la conciencia y de la voluntad del agente, sin cuyos elementos estos delitos no pueden realizarse, ya que se excluye la posibilidad de que puedan ser cometidos por negligencia distracción o descuido¹⁰⁰.

En cuanto al equiparable del delito de defraudación fiscal, el artículo 109 del C. F. F. señala que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal a quienes:

Consigne en las declaraciones presentadas ingresos menores a los realmente obtenidos o deducciones falsas, la equiparación es obvia, pues a un de no haberse acreditado el daño o el error se ocasionan daños iguales a la defraudación fiscal, debe tenerse presente que en primer término se tiene conocimiento de que en ambos casos son exactas las cantidades a que refiere el numeral, y en segundo el de no declararlas lo que en el fondo constituye un delito de dolo específico.

⁹⁹ TORRES LÓPEZ, MARCO ALBERTO. Teoría y Práctica de los Delitos Fiscales. Ed. Porrúa, S. A. México, 2000. Págs. 142 y 143.

¹⁰⁰ MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Ed. Pac. México, 1990. Pág. 154

Sin embargo en el delito antes descrito se constituye una conducta diversa de la defraudación fiscal con un fin determinado, pero similar que es el daño patrimonial a través de la omisión, a continuación se señalan las siguientes jurisprudencias:

“DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DERIVADO DE SU NATURALEZA JURÍDICA SE DESPRENDE QUE ES UN ILÍCITO DE MERA CONDUCTA. Los delitos de mera conducta son los que describen como punible el simple comportamiento del agente y, por ello, el legislador ha considerado que la conducta por sí misma, dada su potencialidad criminosa, debe ser objeto de represión penal, independientemente del resultado que pueda producir; en cambio, los delitos de resultado se caracterizan porque la sola conducta no es suficiente para su incriminación, sino que se hace necesaria la producción de un evento dado, de tal manera que si éste no se realiza, el hecho carece de tipicidad plena. De esta forma, el delito de defraudación fiscal previsto en la fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación que dice: "Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. ...", se trata de un ilícito que en atención a su contenido o forma de integración fáctica, es de los llamados de mera conducta, es decir, no exige la producción de un resultado material, pues tiene su consumación cuando se consignan en las declaraciones (que se presentan para efectos fiscales) deducciones falsas o ingresos menores a los obtenidos o determinados conforme a las leyes, por lo que la conducta descrita, por sí sola, es suficiente para acreditar el cuerpo del delito, pues se trata de un delito unisubsistente, es decir, configurado por un solo acto, en este supuesto consistente en consignar deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos, o a los determinados conforme a las leyes, sin que lo anterior implique que la conducta no genere un resultado que pudiese causar un perjuicio al fisco

federal; sin embargo, ello no es un elemento integrador del cuerpo del delito. SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.6o.P. , Núm.: 55 P

Amparo en revisión 1246/2002. 21 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Rangel del Valle, secretaria de tribunal autorizada en términos del artículo 36 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Felipe Gilberto Vázquez Pedraza.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“DEFRAUDACIÓN FISCAL PREVISTA EN LA FRACCIÓN I DEL ARTÍCULO 109 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LA MENCIÓN EN LA DECLARACIÓN FISCAL DE HABER ENTERADO PAGOS PROVISIONALES NO EFECTUADOS, NO DEBE SER CONSIDERADA COMO DEDUCCIÓN FALSA PARA INTEGRAR EL DELITO. La fracción I del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación prevé el supuesto de defraudación fiscal, consistente en consignar en las declaraciones que se presenten para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes; en esta hipótesis, debe considerarse que las deducciones son las partidas que la ley fiscal permite se resten al ingreso acumulable, para que se integre la base gravable sobre la cual se va a enterar el impuesto. Ahora bien, el Código Fiscal no determina lo que debe entenderse por deducciones falsas, por lo cual, para evitar la incertidumbre jurídica y con base en la definición expresada, por éstas debe estimarse que serán única y exclusivamente aquellas que se refieren a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas físicas o morales, cuya existencia no pueda demostrarse fehacientemente. En este sentido, la sanción penal sólo se aplicará a quienes efectiva y deliberadamente lleven a cabo maquinaciones o artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente les correspondan, ya que de no ser así, al igual que en el caso de los ingresos omitidos, cualquier deducción, así derive de meros problemas interpretativos de la

ley aplicable, que sea rechazada por las autoridades fiscales, corre el riesgo de ser calificada de "falsa" y que el contribuyente pueda ser acusado de la comisión de un delito fiscal. Atendiendo a lo antes expuesto debe estimarse que en el supuesto de que el contribuyente en su declaración fiscal mencione haber enterado pagos provisionales, cuando en realidad no los efectuó, esta conducta no puede considerarse que configure el delito en cuestión, toda vez que estos pagos, lejos de ser una cantidad que disminuya la base gravable, la conforman en su monto con inclusión de esos pagos, dado que realmente constituye el impuesto que se ha pagado parcialmente, pagos provisionales que en atención a su naturaleza constituyen propiamente contribuciones; sin embargo, lo antes descrito puede configurar un delito diverso previsto en el código en comento. SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: I.6o.P. , Núm.: 56 P

Amparo en revisión 1246/2002. 21 de enero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Gloria Rangel del Valle, secretaria de tribunal autorizada en términos del artículo 36 de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretario: Felipe Gilberto Vázquez Pedraza.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada."

"DEFRAUDACIÓN FISCAL. EL DELITO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, CONTIENE VARIAS HIPÓTESIS DELICTIVAS DISTINTAS ENTRE SÍ. El artículo 108 del Código Fiscal de la Federación establece que comete el delito de defraudación fiscal, quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. Ahora bien, de la simple interpretación gramatical del invocado precepto, es claro que se refiere a diversas hipótesis delictivas, pues es sabido que por regla gramatical, la letra "o" y la diversa "u" que la sustituye, es disyuntiva y no copulativa o conjuntiva, como lo sería la letra "y"; en consecuencia, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras; de lo contrario, se estaría recalificando

la conducta. De ahí que si el tribunal responsable, para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal consideró tales conductas como una sola, es clara la inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio de la quejosa. TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO SÉPTIMO CIRCUITO.

Clave: XXVII. , Núm.: 8 P

Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADO. REQUIERE PARA SU COMISIÓN DE UN AUTOR MATERIAL CALIFICADO. El tipo penal del delito de defraudación fiscal equiparado, previsto en el artículo 109, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, sólo puede ser cometido directamente por sujetos activos calificados, que son quienes tienen la obligación de presentar las declaraciones fiscales (contribuyentes). En el caso de las personas morales, la obligación recae en sus representantes legales, por lo que si el comisario de una empresa carece de ese carácter, no puede ser autor material del delito de que se trata. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Clave: III.1o.P. , Núm.: 56 P

Amparo en revisión 225/2002. 3 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Ana Victoria Cárdenas Muñoz, secretaria de tribunal autorizada por la Comisión de Carrera Judicial del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrada. Secretaria: Luz María Arizaga Cortés.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“DEFRAUDACIÓN FISCAL, LA CONDUCTA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SE SUBSUME EN LA PREVISTA POR EL ARTÍCULO 108 DEL MISMO ORDENAMIENTO. De la lectura

de los artículos 108 y 109 fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, se advierte que el primero describe el delito de defraudación fiscal como la omisión total o parcial del pago de contribuciones para obtener un beneficio indebido, en perjuicio del fisco federal, utilizando el engaño o aprovechando el error del pasivo, y en el segundo de los preceptos aludidos se contempla como tipo equiparado a la defraudación fiscal la ejecución de dos o más actos relacionados entre sí, con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del fisco. Luego, si el activo empleando maniobras engañosas en dos declaraciones fiscales obtuvo un beneficio indebido en perjuicio de la hacienda pública, es claro, que se actualizó la hipótesis contenida en el citado artículo 108, y la repetición de dichas conductas engañosas quedan subsumidas en él, y no de manera autónoma en la fracción IV del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, pues de lo contrario se recalificaría el proceder engañoso. TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL SÉPTIMO CIRCUITO.

Clave: VII.P. , Núm.: 104 P

Amparo en revisión 475/98. Luis Carlos Suárez Márquez. 16 de abril de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: José Pérez Troncoso. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

Para que los delitos antes descritos sean castigados o sancionados, es necesario que previamente el fisco federal a través de la autoridad fiscal competente, formule el perjuicio en el que se exponga el menoscabo monto o detrimento sufrido por la comisión del delito en el que se exponga el menoscabo monto o detrimento sufrido por la comisión del delito en el que se integre la descripción de la conducta del agente ajustada al tipo y presente querrela de parte por ser la agraviada en términos del artículo 92 del C. F. F.¹⁰¹, ante el ministerio público federal a efecto de que este ejercite la acción penal, mismo que una vez reunido el cuerpo del delito las probanzas declaratoria de perjuicio y demás pruebas solicitara al órgano

jurisdiccional federal el ejercicio de la acción procesal penal hasta las últimas consecuencias¹⁰².

“QUERELLA. CUANDO SE FORMULA POR FUNCIONARIO PÚBLICO ES NECESARIO QUE CUMPLA CON LA FORMALIDAD DE LEGITIMACIÓN EXIGIDA POR EL ARTÍCULO 119 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. Por regla general, la acción penal se ejercita prescindiendo de la voluntad del ofendido; sin embargo, por política criminal, en ciertos delitos el Estado respeta el derecho de éste para determinar si se ejercita acción penal o no contra el inculpado; así, taxativamente la ley penal establece un catálogo de ilícitos que sólo son perseguibles por querella, misma que constituye un derecho del gobernado, como expresión de su voluntad para que penalmente se persiga al inculpado, que tiene una doble proyección: sustantiva, bajo el aspecto de condición objetiva de punibilidad, y estrictamente procesal, donde adquiere configuración de requisito de procedibilidad. El fundamento de la querella estriba en que en ciertos delitos, por su poca relevancia social y comunitaria, la ley permite al sujeto pasivo una determinación volitiva en orden a la misma ilicitud del hecho, esto es, se trata de delitos cuyos efectos son considerados como lesivos, únicamente al ofendido en lo particular y no así a la sociedad en general. Otra razón para la existencia de esa institución jurídica consiste en que puede haber delitos que son de mayor trascendencia social; sin embargo, el ejercicio de la acción penal por tales ilícitos, provocaría al propio ofendido un perjuicio tal que fuera de mayor trascendencia a los efectos favorables de una posible reparación del daño o la satisfacción de haberse hecho justicia; tal explicación pone de manifiesto la trascendencia de lo dispuesto por

el artículo 119 del Código Federal de Procedimientos Penales, al exigir al servidor público que conozca de la averiguación que se asegure de la identidad del querellante, de la legitimación de éste, así como de la autenticidad de los documentos en que aparezca formulada la querella, puesto que al tratarse de un

¹⁰¹ Ibid. Págs. 257 y 258.

interés mayormente particular el que se vio lesionado con la comisión de determinado injusto, resulta relevante que la querella provenga de quien verdaderamente sufrió el perjuicio del delito y no de persona distinta; con ello se le da mayor seguridad jurídica al inculpado para que tenga la certeza de que es en realidad la parte que resintió el delito la que procede en su contra, lo que justifica que además debe estar legitimado, pues garantiza la seriedad jurídica de las denuncias y querellas en aras de la debida administración de justicia, sin que escape que el derecho reconoce dos clases de legitimación: la legitimación en la causa y la legitimación para obrar o procesal. La primera es el reconocimiento del actor y del reo, por parte del orden jurídico, como las personas facultadas, respectivamente, para pedir y contestar el procedimiento que es objeto del juicio. La legitimación en la causa es una cuestión sustancial, implica la existencia de un derecho de esa naturaleza, como actor, demandado o tercerista, cuya aplicación y respeto pide al órgano jurisdiccional por encontrarse frente a un estado lesivo de ese derecho, acreditando su interés actual; por tanto, es un presupuesto para la sentencia de fondo, en tanto la legitimación procesal se refiere a la capacidad de las partes para ejecutar actos procesales; por ende, es requisito para la validez formal del juicio que se justifique la capacidad de actuar en juicio. En lo que atañe a la legitimación en cuanto a la institución de la querella, ésta se refiere a la capacidad de la persona que comparece ante un servidor público, para emitirla válidamente como un requisito de procedibilidad, y es una condición para la vigencia formal de la querella, pues si el querellante careciera de legitimación, no podría tenerse por formulada legalmente; de ahí la importancia de que el Ministerio Público se asegure de la misma, como se lo exige el invocado artículo 119, aun tratándose de un servidor público en ejercicio de sus funciones que la emita en nombre de una dependencia pública, en virtud de que tal dispositivo no prevé ninguna excepción a ese requisito y no puede apartarse de él bajo ningún supuesto, sobre todo porque el representante social jurídicamente estaría imposibilitado para ejercer acción penal si no contara con la querella de la

¹⁰² RIVERA SILVA, MANUEL. Derecho Penal Fiscal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1984. Págs. 9 y 10.

parte legitimada para formularla. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Clave: III.2o.P. , Núm.: 100 P

Amparo en revisión 114/2002. 20 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Iván Eduardo Fajardo García.

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 129/2002, pendiente de resolver en la Primera Sala. Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“QUERELLA EN DELITOS FISCALES. PARA DEMOSTRAR EL CARÁCTER DEL FUNCIONARIO QUE LA FORMULE A NOMBRE DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, BASTA LA CREDENCIAL OFICIAL VIGENTE QUE LO ACREDITE CON EL CARGO CON QUE SE OSTENTA. El funcionario que formule la querella a nombre de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en virtud de la comisión de un delito fiscal que se persiga a petición de parte, basta que exhiba ante el Ministerio Público de la Federación la credencial oficial vigente que lo acredite con el cargo con que se ostenta, para tener por demostrado su carácter, en virtud de que se trata de un documento público, porque es expedido por diversa autoridad en ejercicio de sus atribuciones, con valor probatorio pleno, de conformidad con el artículo 280 del Código Federal de Procedimientos Penales; de ahí que no necesariamente tiene que presentar su nombramiento para ese efecto, porque la credencial contiene la certificación del otorgamiento del mismo a favor de quien formula la querella.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Clave: III.2o.P. , Núm.: 96 P

Amparo en revisión 143/2002. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Osiris Ramón Cedeño Muñoz.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“DECLARATORIA DE PERJUICIO AL FISCO. LA FALTA DE ACREDITACIÓN DE LA TITULARIDAD DEL CARGO CON QUE SE OSTENTE LA AUTORIDAD QUE LA PRESENTE Y SU POSTERIOR VALIDACIÓN POR EL ÓRGANO COMPETENTE, VULNERAN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO LAS GARANTÍAS DE LEGALIDAD, SEGURIDAD JURÍDICA, DEBIDO PROCESO Y EXACTA APLICACIÓN DE LA LEY, TUTELADAS POR LOS PRECEPTOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN GENERAL DE LA REPÚBLICA. La declaratoria de perjuicio al fisco federal es una formalidad esencial o presupuesto procesal que debe cumplirse estricta y necesariamente en los delitos que requieran de la misma, por lo que si la autoridad responsable desatendió el citado aspecto al inadvertir la inexistencia de esa declaratoria de perjuicio, por no haberse presentado por la autoridad o funcionario competente para ello, al no haber acreditado la titularidad del cargo con que se ostentó quien compareció para tal efecto, con base en el artículo 12, fracción VI, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, vigente en mil novecientos noventa y ocho, que en forma clara y expresa exigía el requisito formal de validación a que se encontraba condicionado todo nombramiento expedido conforme a las disposiciones del mismo, es inconcuso que se vulneraron en perjuicio del quejoso las garantías de legalidad, seguridad jurídica, debido proceso y exacta aplicación de la ley, tuteladas por los preceptos 14 y 16 de la Constitución General de la República. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Clave: V.2o. , Núm.: 39 P

Amparo directo 25/2002. 4 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretario: Braulio Pelayo Frisby Vega.

Amparo directo 250/2002. 17 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretario: Eduardo Anastacio Chávez García.

Amparo directo 328/2002. 28 de noviembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Braulio Pelayo Frisby Vega, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretario: Martín Antonio Lugo Romero.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“CONTRABANDO. PARA QUE SE PROCEDA PENALMENTE POR ESE DELITO, ES NECESARIO QUE SE OBTENGA LA DECLARATORIA DE PERJUICIO DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. El artículo 92, fracción II, del Código Fiscal de la Federación establece que para proceder penalmente por el delito de contrabando que contempla el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, es necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, de tal suerte que si la figura de contrabando prevista por el mencionado precepto se actualiza con la sola introducción o extracción del país de mercancía o vehículos de procedencia extranjera, en su caso, omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse y sin contar con el permiso de la autoridad competente, conforme al último criterio definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la contradicción de tesis 43/99, de la que derivó la tesis de jurisprudencia 29/2001, cuyo rubro es: "CONTRABANDO. SE ACTUALIZA ESE DELITO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 102 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, TRATÁNDOSE DE VEHÍCULOS DE PROCEDENCIA EXTRANJERA AUN CUANDO SE LOCALICEN DENTRO DEL LÍMITE TERRITORIAL QUE SEÑALA EL DIVERSO ARTÍCULO 103 DEL MISMO CUERPO DE LEYES.", el diverso delito previsto por el artículo 103 del mismo código tributario, no debe examinarse en forma aislada, sino como dos normas que se complementan entre sí, en virtud de que lo regulado en el primer precepto, supone una situación posterior a la introducción de mercancías; entonces igual debe interpretarse que para que la hipótesis donde se presume la comisión del delito de contrabando prevista por el invocado artículo 103 se actualice y se proceda penalmente en contra del responsable de la comisión de tal ilícito, es necesaria la declaratoria de perjuicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de acuerdo a lo previsto en el dispositivo legal anotado. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Clave: V.2o. , Núm.: J/58

Amparo directo 221/2001. 4 de octubre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Raquel Nieblas Germán.

Amparo directo 528/2001. 8 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Daniel Cabello González. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Amparo directo 316/2001. 15 de noviembre de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Blanco Quihuis. Secretario: Cruz Fidel López Soto. Amparo directo 16/2002. 21 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Ernesto Encinas Villegas, secretario de tribunal en funciones de Magistrado, en términos del artículo 81, fracción XXII, de la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación. Secretaria: Brenda Maritza Zárate López.

Amparo directo 622/2001. 7 de marzo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Edna María Navarro García. Secretaria: Laura Elena Palafox Enríquez.

Nota: La tesis de jurisprudencia 1a./J. 29/2001 citada, aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, julio de 2001, página 89.

Materia: Penal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

Sin embargo, en cuanto al punto medular que aclara la jurisprudencia anterior en sentido contrario se pronuncia la tesis siguiente:

“CONTRABANDO PRESUNTO, DELITO DE, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 103, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. PARA PROCEDER PENALMENTE POR ESE ILÍCITO, NO CONSTITUYEN REQUISITOS DE PROCEDIBILIDAD NINGUNA DE LAS EXIGENCIAS PREVISTAS POR EL ARTÍCULO 92 DEL PROPIO ORDENAMIENTO. El artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, en su fracción I, establece los casos en los cuales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá formular querrela para proceder penalmente por delitos fiscales y señala con precisión que se aplica en los casos de los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, es decir, no prevé al artículo 103, fracción II, que es el precepto que contempla la figura típica del delito de contrabando presunto; asimismo, tal numeral, en su fracción II, establece la declaratoria de perjuicio en detrimento del

fisco federal y prevé a los artículos 102 y 115 de la citada legislación. Por otra parte, la fracción III del precepto citado expresamente se refiere a mercancías que pueden ser clasificadas como aquellas por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente o de aquellas que son de tráfico prohibido, caso en el que se requiere declaratoria de contrabando, misma que no se precisa para la conducta delictiva descrita por el artículo 103, fracción II, del código tributario, debido a que en los artículos 102, 103, fracciones I, III, IV, V, VI, VII, VIII y IX, y 105, fracciones I, II, III, IV, IX, X y XI, el legislador precisó el delito de contrabando aludiendo a mercancías, mientras que en los artículos 103, fracción II y 105, fracciones V, VI, VII y VIII, alude a vehículos, estableciendo en uno y otro las diferentes hipótesis de comisión de contrabando en relación con vehículos y mercancías; de ahí que al disponerse esa distinción entre mercancías y vehículos, tampoco la fracción III del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación aplica tratándose del delito tipificado en el artículo en comento, el cual precisa para su configuración que se encuentre un vehículo de procedencia extranjera fuera de la zona de veinte kilómetros contados en línea recta a partir de los límites extremos de la zona urbana en las poblaciones fronterizas, sin la documentación que acreditara su legal tenencia, transporte, manejo o estancia, dentro del territorio nacional. Es por ello que en estos casos basta la denuncia de hechos formulada por el Ministerio Público de la Federación, para proceder en consecuencia, sin exigirse requisito de procedibilidad alguno. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL QUINTO CIRCUITO.

Clave: V.1o. , Núm.: 37 P

Amparo en revisión 240/2002. 23 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos.

Ponente: Evaristo Coria Martínez. Secretaria: Alba Lorenia Galaviz Ramírez.

Amparo directo 282/2002. 30 de septiembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente:

Evaristo Coria Martínez. Secretaria: Martina Rivera Tapia

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 121/2002, pendiente de resolver en la Primera Sala.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

El ministerio publico federal al integrar la averiguación previa se encargará básicamente de integrar el cuerpo del delito¹⁰³, por lo que al tratarse de un a conducta dolosa del contribuyente sujeto activo, tiene que recurrir a una prueba indirecta como o es la presuncional que bien manejada puede aportar mucha información pero en estricto apego a la teoría de la prueba¹⁰⁴, y por ser sucesos o acontecimientos que se exteriorizan físicamente se emplean las pruebas directas, que fundamentalmente son la documental y la pericial¹⁰⁵.

“PRUEBA PERICIAL. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 234 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.

La interpretación del citado numeral permite concluir que, cuando alude a que el perito practicará todas las operaciones y experimentos que su ciencia o arte le sugiera, expresando hechos y circunstancias, habrá de entenderse que el experto tiene la obligación, al emitir su dictamen, de llevar a cabo los que sean necesarios de acuerdo a la ciencia que maneje, es decir, no basta que se apoye sólo en su experiencia profesional, sino que debe hacer uso de los medios científicos que estén a su alcance, para que así genere convicción en el juzgador; por tanto, si en un peritaje oficial, además de ser dogmático, únicamente se emitió apoyándose en un interrogatorio practicado al indiciado, es incuestionable que carece de eficacia probatoria. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Clave: XIX.1o. , Núm.: 19 P

Amparo en revisión 256/99. 8 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio García Méndez. Secretario: Pedro Gutiérrez Muñoz.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“DICTAMEN PERICIAL. SU FALTA DE OBJECCIÓN NO IMPIDE QUE EL JUEZ LO EXAMINE OFICIOSAMENTE A FIN DE PRECISAR SU EFICACIA PROBATORIA

¹⁰³ *Ibid.* Pág. 13.

¹⁰⁴ *Ibid.* Págs. 28 – 31.

¹⁰⁵ MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Ed. Pac. México, 1990. Págs. 165 – 167.

(INTERRUPCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA DE RUBRO: "PERITOS. DICTAMEN NO IMPUGNADO.", VISIBLE EN LA PÁGINA 186, TOMO II, SEXTA ÉPOCA DEL APÉNDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACIÓN 1917-2000).

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en su anterior integración, en la tesis jurisprudencial citada, estableció el criterio de que las violaciones sustantivas o adjetivas que pudieran derivarse del análisis de un dictamen pericial, únicamente podían examinarse, en vía de amparo, en el caso de que dicho peritaje hubiera sido legal y oportunamente impugnado ante el Juez del orden común. Ahora bien, con fundamento en los artículos 194 de la Ley de Amparo y sexto transitorio del decreto de veintiuno de diciembre de mil novecientos ochenta y siete, publicado en el Diario Oficial de la Federación el cinco de enero de mil novecientos ochenta y ocho, este Tribunal Colegiado interrumpe dicho criterio jurisprudencial, por las razones siguientes: Conforme al sistema de apreciación probatoria que actualmente impera en el Código de Procedimientos Penales del Estado de Aguascalientes, y concretamente en el artículo 303, el juzgador tiene la facultad de ponderar, a su arbitrio, los dictámenes periciales que en el proceso se rindan, apreciación que dependerá de las circunstancias especiales del caso y de los elementos contenidos en los propios dictámenes periciales. Bajo esta premisa, la falta de objeción de un dictamen pericial por la parte a quien le pudiera perjudicar no impide que el Juez lo examine oficiosamente a fin de determinar si el mismo cumple con los requisitos legales, entre ellos, los que prevé el artículo 252 de la codificación procesal mencionada, es decir, que los peritos hayan practicado las operaciones y experimentos que su ciencia o arte les sugiere, así como también si contiene los hechos y circunstancias que hubieran servido de fundamento a sus dictámenes, ya que estos aspectos permitirán establecer la eficacia probatoria que a dicho elemento de convicción le corresponde; esto es así, en atención a que la ponderación de que se trata no tiene el alcance de suplir las deficiencias sustantivas o adjetivas de que aquél adolezca, sino de que el Juez que conoce del asunto cumpla con la obligación de examinar la prueba y atribuirle, dentro del ámbito de su competencia jurisdiccional, la eficacia que legalmente corresponda a la prueba de peritos, ya que

no es jurídicamente admisible que por la sola circunstancia de que un dictamen pericial no sea objetado, deba otorgársele valor probatorio pleno, sin el previo análisis por parte del juzgador de que efectivamente reúne los requisitos legalmente establecidos, y de que evidencia el hecho o dato materia de prueba. Por lo que debe sostenerse que de conformidad con las disposiciones aplicables, el juzgador, en uso del libre arbitrio jurisdiccional que la ley le confiere para determinar la validez y eficacia de los dictámenes periciales, debe examinarlos para evidenciar el hecho o dato objeto de prueba, independientemente de que éstos hayan sido o no objetados por alguna de las partes en el juicio.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGÉSIMO TERCER CIRCUITO.

Clave: XXIII.3o. , Núm.: 7 P

Amparo directo 826/2002. 10 de diciembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Herminio Huerta Díaz. Secretaria: Ana Luisa Lárraga Martínez. Amparo directo 23/2003. 7 de febrero de 2003. Unanimidad de votos. Ponente: Lucila Castelán Rueda. Secretario: David Pérez Chávez.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“PRUEBA PERICIAL. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 234 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES.

La interpretación del citado numeral permite concluir que, cuando alude a que el perito practicará todas las operaciones y experimentos que su ciencia o arte le sugiera, expresando hechos y circunstancias, habrá de entenderse que el experto tiene la obligación, al emitir su dictamen, de llevar a cabo los que sean necesarios de acuerdo a la ciencia que maneje, es decir, no basta que se apoye sólo en su experiencia profesional, sino que debe hacer uso de los medios científicos que estén a su alcance, para que así genere convicción en el juzgador; por tanto, si en un peritaje oficial, además de ser dogmático, únicamente se emitió apoyándose en un interrogatorio practicado al indiciado, es incuestionable que carece de eficacia probatoria.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Clave: XIX.1o. , Núm.: 19 P

Amparo en revisión 256/99. 8 de junio de 2000. Unanimidad de votos. Ponente: Sergio García Méndez. Secretario: Pedro Gutiérrez Muñoz.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

En la documental se encuentra gran parte del cuerpo del delito que comprende los documentos que el agente utilizó recibiendo y dando información a terceras personas respecto de su actividad; la pericial se refiere a la opción técnica o dictamen que emiten los peritos de la S. H. y C. P. al haber intervenido en la auditoría fiscal realizada al contribuyente defraudador. Cuerpo del delito, es el conjunto de elementos objetivos o externos que constituyen el rastro o huellas del delito¹⁰⁶.

En el ordinal 92 del C. F. F. se presenta la figura del sobreseimiento para los delitos fiscales que son perseguibles por querrela de parte afectada, supuesto que se dará con motivo de la petición de la S. H. y C. P. misma que procederá cuando los procesados paguen las contribuciones y sus accesorios originadas por los hechos imputados o los créditos fiscales queden debidamente garantizados a satisfacción de la multicitada Secretaría; tal petición únicamente podrá ser efectuada hasta antes de las conclusiones que formule el ministerio público federal, antes del que el órgano jurisdiccional federal emita la sentencia que recaiga a la causa penal incoada al procesado lo cual tiene como consecuencia impedir la prosecución del proceso penal lo extingue y no así a la acción penal, ya que se tiene por desistido al Ministerio Público de la Federación del proceso y el inculpado queda en libertad.

Los delitos fiscales al igual que los delitos en general son susceptibles de prescripción para el efecto el artículo 100 del C. F. F. establece que los delitos fiscales perseguibles por querrela (defraudación fiscal y equiparable) prescribirán en tres años a partir de la fecha en que la Secretaría tenga conocimiento del delito y del

¹⁰⁶ MANCILLA OVANDO, JORGE ALBERTO. Breve Estudio sobre las Pruebas en el Juicio Penal Federal. Ed. Porrúa, S. A. México, 1996. Págs. 69 – 75.

delincuente, para el caso de que no tenga conocimiento en cinco años que se computarán a partir de la fecha de la comisión del delito y se estará a lo señalado por el C. P. en los demás casos. Prescripción penal es la extinción del derecho de perseguir y castigar al delincuente por haber pasado el tiempo fijado en la para hacerlo.

En consecuencia la prescripción de la acción penal tiene como presupuesto una inactividad del Ministerio Público, por el tiempo que la ley concede como suficiente para considerar como extinguida el no ejercicio o actuación de ese derecho, con lo cual se limita la facultad del Estado al impedirse el ejercicio de la acción persecutoria del delito y del delincuente; esta prescripción resulta independiente del querer del ofendido¹⁰⁷.

“PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL EN DELITOS DE QUERELLA PREVISTOS POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. DEBE ATENDERSE AL PRINCIPIO DE ESPECIALIDAD DE LA NORMA PARA RESOLVER SOBRE LA MISMA. El artículo 6o. del Código Penal Federal establece que cuando una misma materia aparezca regulada por diversas disposiciones, la especial prevalecerá sobre la general. A ello se le conoce como el principio de especialidad de la norma, que estriba en que todos los requisitos del tipo general están inmersos en el especial, en el que figuran además otras condiciones calificativas en virtud de las cuales la ley especial tiene preferencia sobre la general en su aplicación. En el caso de la prescripción de la acción penal en los delitos de querella, ésta se encuentra regulada simultáneamente por los artículos 107 del Código Penal Federal y 100 del Código Fiscal de la Federación, puesto que ambos establecen que los delitos perseguibles por querella son prescriptibles en un plazo determinado contado a partir de que se tenga conocimiento del hecho delictuoso y en otro plazo si se ignoraba aquél. Empero, la particularidad que viene a distinguir a los citados dispositivos legales, aparte de los plazos, es que el segundo se refiere a los delitos perseguibles por

¹⁰⁷ RIVERA SILVA, MANUEL. *Op. Cit.* Pág. 68.

querella en la materia fiscal, lo que, desde luego, lo hace más específico en relación con el primero y su aplicación es preferente cuando ha de resolverse sobre la prescripción de la acción penal respecto de este tipo de ilícitos, excluyendo desde luego a la norma general. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL TERCER CIRCUITO.

Clave: III.2o.P. , Núm.: 95 P

Amparo en revisión 143/2002. 16 de agosto de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Osiris Ramón Cedeño Muñoz.”

En razón de lo anterior pasado el término, el Ministerio Público ya carece de poder para excitar al órgano jurisdiccional y si de facto lo hiciere el Juez tiene la facultad para declarar la inoperancia de las facultades del representante social; se extingue el derecho-obligación nacido del conocimiento del M. P. de la comisión de un delito para exigir la aplicación de la ley¹⁰⁸.

“QUERELLA PRESENTADA POR PERSONA MORAL OFICIAL. ES REQUISITO DE PROCEDIBILIDAD QUE SEA RECEPCIONADA EN LOS TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 119 DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS PENALES. El servidor público que conozca de la averiguación en los asuntos relacionados con delitos que deban perseguirse por querella necesaria, acorde al artículo 119 del Código Federal de Procedimientos Penales, debe de asegurarse de la identidad del querellante, de su legitimación para interponerla, y de la autenticidad de los documentos en que aparezca formulada la querella y en los que se apoye la misma, y en todos los casos deberá requerir al querellante para que se produzca bajo protesta de decir verdad. Exigencias que deben cumplirse sin excepción alguna, esto es con base en que las personas morales oficiales con las características propias de autoridad, al acudir ante el órgano investigador o impartidor de justicia a interponer una querella o a ejercer un derecho, con el carácter de ofendido, no gozan de privilegio alguno, ya que tratándose de la tutela de prerrogativas derivadas de una

¹⁰⁸ *Ibid.* Pág. 69.

relación entablada entre sujetos de derecho que acuden a ella en un mismo plano, desprovistos de imperio, no existe en la propia Norma Fundamental motivo alguno que lo justifique, pues en ese preciso momento se trata de un particular frente a otro; opinar lo contrario sería contravenir el principio de imparcialidad en la administración de justicia que garantiza el artículo 17 constitucional, a la que tiene derecho todo gobernado, además de que la legislación federal adjetiva, en el título segundo, capítulo primero, no prevé excepción alguna a la presentación de querrela por personas morales privadas ni oficiales; de ahí que se han establecido en los textos constitucionales y leyes secundarias, formalidades procesales como requisito insalvable para acusar penalmente al individuo; por tanto, si la ley no distingue, el juzgador no debe hacer distingo alguno. QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Clave: XIX.5o. , Núm.: J/1

Amparo directo 91/2001. 23 de enero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Inosencio del Prado Morales. Secretario: Ciro Alonso Rabanales Sevilla.

Amparo directo 46/2002. 18 de abril de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Juan Pablo Hernández Garza. Secretario: Marco Antonio Muñoz Cárdenas.

Amparo directo 190/2002. 9 de mayo de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Héctor Riveros Caraza. Secretario: Marco Antonio Muñoz Cárdenas.

Amparo directo 399/2002. 3 de julio de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Inosencio del Prado Morales. Secretario: Ciro Alonso Rabanales Sevilla.

Amparo directo 575/2002. 7 de noviembre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Inosencio del Prado Morales. Secretario: Ciro Alonso Rabanales Sevilla.

Nota: Sobre el tema tratado existe denuncia de contradicción de tesis 143/2002, pendiente de resolver en la Primera Sala.

Materia: Penal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.”

5.4- LOS VICIOS DE PROCEDIMIENTO Y LA PETICION DE LA AUTORIDAD FISCAL DEL EJERCICIO DE LA ACCION PENAL Y DE LA ACCION PROCESAL PENAL.

Los vicios de procedimiento de los cuales ya quedo asentado ocasionan en la mayoría de los casos la nulidad de la resolución emitida para el efecto de que se reponga el procedimiento; para efectos penales debe considerares que si un documento que fungirá como prueba plena (documental publica) el mismo debe carecer en esencia de algún vicio oculto o de revestir la ambigüedad que no debe contener para los efectos del propósito que pretende la autoridad fiscal y que en su momento el juzgador debe considerar para efectos de conclusiones y emitir su fallo.

Es así y esto deriva o deviene de las características del propio delito ya que como se menciona si el mismo es un delito que se compone para su probanza de una documental y como efecto relevante, básico e intrínseco dicha prueba debe carecer de vicios o anomalías ya que de esa forma incumpliría en estricto apego a la ley pues en ese sentido violaría los derechos del procesado, incurriendo en la ilegalidad, asimismo en una incoherencia, por que si la autoridad fiscal a través de su representación solicita el ejercicio de la acción penal, debe corresponder al momento de reunir esta el cuerpo del delito toda vez que el mismo dará el soporte al juzgador de mérito, para su objetiva resolución; es así que la autoridad define o concluye que el contribuyente al efectuarse la auditoría esta arroja diferencias u omisiones parciales o totales de impuesto o en su caso maquinaciones tendientes a engañar al fisco y este lo prueba y a demás solicita se le aplique la legislación correspondiente por infringir procedimientos o formalidades legales en materia fiscal susceptibles de causa penal, la misma autoridad al exigir se castigue la conducta irregular del revisado o futuro procesado deberá considerar cuidadosamente en forma legal equitativa y transparente, el actuar de los auditores toda vez si por una parte pretende se castigue un mal acto la autoridad deberá actuar bien en el ejercicio de facultades de comprobación.

Al respecto de la tesitura administrativa que presenta en su esencia no debe olvidarse, para el efecto penal que la documentación que proporciona al juzgador en probanza es la misma que soportara la resolución liquidadora del impuesto y accesorios que se determinen a cargo del auditado situación que de tal efecto se separa de la litis penal y en su caso puede ingresar a una litis contenciosa, misma que por su naturaleza resolverá circunstancias de fondo distintas, ya que mientras la autoridad solicita se castigue un delito, por otra vía el contribuyente pide la nulidad del acto de autoridad en ejercicio de facultades de comprobación.

En la practica la autoridad fiscal no emite la resolución del crédito, antes o durante el ejercicio de la acción penal o acción procesal penal toda vez que si esta lo realizara el contribuyente, tal vez evadiría la acción de la justicia o simplemente desaparecería amen de que dicha autoridad intentara cobros o embargos administrativos por lo que se vale de recursos previstos exclusivamente para ella en la ley como serian los artículos 46-A, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 67 y 94 del C. F. F. en relación con los aplicables de la Ley del impuesto sobre la renta, al valor agregado, al activo, especial sobre producción y servicios, aduanera, general de importación y exportación de los cuales algunos en su caso podrían tomarse, como excesivos ya que con la complejidad de los preceptos fiscales en cuanto a su aplicación contable del calculo de los impuestos o en su caso de clasificación arancelaria o cuotas compensatorias, las cuales infieren una especialización, que en muchos de los casos queda fuera del alcance de los contribuyentes con lo cual se complica en cierta medida el simple cumplimiento de las disposiciones fiscales bajo este orden de ideas la autoridad fiscal es inequitativa toda vez que si bien es cierto que el desconocimiento de las leyes no exime de su responsabilidad dicha autoridad, no tendría que exceder su facultad de imperio aparentemente restringida, con algunos contribuyentes en particular, por mera presunción fiscal de procedimientos contables con repercusión fiscal que como tal no comprobarían fehacientemente el engaño o maquinación del agente tendiente a defraudar al erario federal si esa fuese

su intención, por lo que todo quedaría en una mera presunción y no encuadraría dentro del tipo a que hace mención el artículo 108 del C.F.F., que a la letra dice “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.”, por lo que en esa tesitura no es dable indicar al auditado como responsable de las conductas descritas en tal numeral ya que las mismas no se cumplen¹⁰⁹.

Al respecto la simple omisión de impuesto se prevé como conducta equiparable en la fracción V del ordinal 109 del citado código, misma que se sanciona con las penas del 108; la cual conforme lo que expresa dicho numeral casi siempre es aplicable para las personas físicas ya que es más común que estas, en forma directa sean las responsables de dicha omisión, situación menos apreciable con respecto de personas morales comunes, consolidadas y del sector financiero debido a la complejidad de sus actividades preponderantes; sin embargo hay que destacar que la simple omisión en el entero de contribuciones no debe considerarse como conducta defraudadora toda vez que no se engaña, maquina o se aprovecha error como lo sugieren dichos numerales por lo que estaríamos en presencia de una probable evasión.

“DEFRAUDACIÓN FISCAL. NO SE CONFIGURA EL ENGAÑO POR EL INCUMPLIMIENTO A UN CONVENIO DE PAGO EN PARCIALIDADES. El delito de defraudación fiscal previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación requiere, entre otros elementos del tipo, el ánimo doloso por parte del sujeto activo, mismo que se exterioriza mediante "el uso de engaños o aprovechamiento de errores", elemento que no se configura por el solo hecho de que el quejoso omite el cumplimiento al convenio de pago a que voluntariamente se había comprometido, pues no puede considerarse que ese incumplimiento por sí sólo constituya un

¹⁰⁹ MILLAN GONZÁLEZ, ARTURO. La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales. Ed. Pac. México, 1990. Págs. 111 – 113.

engaño, entendiéndose por éste, según lo define el Diccionario de la Lengua Española, Editorial Espasa, vigésima primera edición, Tomo I, como la "Falta de verdad en lo que se dice, hace, cree, piensa o discurre"; ya que tal actitud no implica una falta de verdad, sino sólo una omisión a dar cumplimiento voluntario a lo que se había obligado, sin que dicha omisión sea suficiente para tener por colmado el elemento de referencia, pues así lo ha determinado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la tesis publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 57, Segunda Parte, página 17, del rubro y texto siguientes: "DEFRAUDACIÓN FISCAL NO CONFIGURADA.-La defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error, implica el aprovechamiento del error de la autoridad o el engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.". PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Clave: XV.1o. , Núm.: 24 P

Amparo en revisión 196/2001. 29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada."

5.5- INFLUENCIA DE LA RESOLUCION QUE PONE FIN A UNA CONTROVERSIA FISCAL, RESPECTO AL EJERCICIO DE LA ACCIÓN PROCESAL O PENAL HASTA LA CONCLUSION DEL MISMO.

Derivado de todo lo expresado en los puntos anteriores es posible establecer que una sentencia del tribunal fiscal en el sentido de ser una de carácter declarativo no tendría un sustento fehaciente y probatorio de la actividad del contribuyente con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, sin embargo esta podría influir en el animo del juzgador en el proceso penal, si fuera el caso que la autoridad hubiese obtenido arbitrariamente y sin apego al procedimiento de revisión plasmado

en el Código Fiscal de la Federación, alguna prueba, o algún método de aplicación del procedimiento de cálculo y determinación de contribuciones.

Por otra parte si fuera el caso que la controversia de índole fiscal se llegara aparejar con la de índole penal lo cual en la practica rara vez sucede ya que como había indicado la autoridad al declarar el perjuicio fiscal y levantar o solicitar el ejercicio de la acción penal y posterior ejercicio de la acción procesal penal, no emite la liquidación ya que toda vez que el delito es de carácter patrimonial del estado quedaría un tanto fuera de sustento, al momento de que el contribuyente pague el crédito determinado por la autoridad, independientemente de que en el orden penal fiscal se busque sancionar la conducta del individuo (contribuyente o representante legal), sin embargo si llegaran aparejarse ante el poder judicial esto por la vía penal y por la vía administrativa los efectos o beneficios serian casi nulos, situación que se aprecia en la siguientes jurisprudencias:

“DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN.

De conformidad con lo previsto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación vigente en el año de mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la comisión de un delito fiscal, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, del delito de defraudación fiscal. La investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la autoridad judicial. Así, el único órgano facultado para investigar y perseguir la comisión de un delito fiscal es el Ministerio Público Federal, al que podrá coadyuvar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos y límites que marcan las leyes; correspondiendo a esta última el deber de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y, en su caso, denunciar la posible comisión de un ilícito. De ahí que, si durante la práctica de una

auditoría conoció los hechos probablemente constitutivos del ilícito, puede, de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, ya que en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse.

Clave: P./J. , Núm.: 92/2000

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy cinco de septiembre en curso, aprobó, con el número 92/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a cinco de septiembre de dos mil. Materia: Penal, Tipo: Jurisprudencia por Contradicción”.

“DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE ANTES BRINDE AL VISITADO LA OPORTUNIDAD DE DEFENDERSE. Si bien es cierto que conforme a lo dispuesto en el artículo 92, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, vigente en mil novecientos noventa y cinco, para proceder penalmente por la posible comisión de un delito fiscal, es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, tratándose, entre otros, de los hechos que implican la probable comisión del delito de defraudación fiscal, también lo es que si durante la práctica de una visita de inspección, la citada dependencia tiene conocimiento de hechos que pueden configurar esa conducta delictiva, aquélla podrá presentar la querrela respectiva sin necesidad de escuchar previamente al visitado, pues si en términos de lo previsto en el artículo 21 constitucional compete al Ministerio Público Federal la persecución de los delitos, y a la autoridad judicial, su sanción mediante la imposición de las penas,

resulta inconcuso que la autoridad hacendaria no tiene el deber de brindar al particular, antes de la formulación de la querrela, la posibilidad de desplegar su defensa, ofreciendo pruebas que desvirtúen los hechos en que se funde, pues ante ella no se resolverá sobre la existencia o no del ilícito.

Clave: P./J. , Núm.: 130/2000

Contradicción de tesis 10/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Cuarto Tribunales Colegiados en Materia Penal del Primer Circuito. 13 de junio de 2000. Mayoría de diez votos. Disidente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretaria: Guadalupe M. Ortiz Blanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy veintisiete de noviembre en curso, aprobó, con el número 130/2000, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintisiete de noviembre de dos mil.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XII, septiembre de 2000, tesis P./J. 92/2000, página 6, de rubro "DEFRAUDACIÓN FISCAL. PARA QUE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO FORMULE QUERRELLA POR ESE DELITO, NO ES NECESARIO QUE CULMINE LA VISITA DE AUDITORÍA EN LA QUE TUVO CONOCIMIENTO DE SU PROBABLE COMISIÓN."

Materias: Constitucional – Penal, Tipo: Jurisprudencia por Contradicción “.

“DEFRAUDACIÓN FISCAL. REQUISITOS PARA QUE PROCEDA LA INDAGACIÓN PENAL SIMULTÁNEA AL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO. El criterio reiterado por nuestro más Alto Tribunal, en el sentido de que la instrumentación de los procedimientos económico-coactivos no impide a la autoridad fiscal ejercer, conjunta o alternadamente, las acciones penales que deriven de la defraudación fiscal, no obsta para exigir que ello se dé sólo cuando con los elementos que se aporten a dichos procedimientos se acredite que el causante obró mediante engaño para obtener un beneficio indebido o para omitir el pago de sus contribuciones, o que, aun no mediando engaño, pudo pagar y no lo hizo, o bien, que se ha comportado habitualmente como un causante moroso, pues se debe acreditar, aun

presuntivamente, el dolo que, para darse, debe proyectar todo ilícito no culposo, ya que si bien, en principio, puede considerarse un ilícito el hecho de que un causante omita presentar dentro del plazo legal su declaración de impuestos o el pago de los mismos, sin embargo, no siempre se debe entender que ello configura el ilícito penal que nos ocupa, ya que resulta manifiesto que no es, la penal, la vía primaria a través de la cual el Estado debe pugnar por recaudar los impuestos que corresponde cubrir a los causantes, dado que ello auspiciaría una actitud confiscatoria, no sólo de los bienes de los causantes, sino de su libertad, provocando un ambiente de franca alteración del principio de seguridad jurídica que debe regir en todo Estado de derecho. Y si bien es prioridad del Estado el propiciar que le ingresen los créditos fiscales en que se apoya el desarrollo de los fines sociales que tiene encomendados y que, por lo mismo, tal cuestión proyecta un orden público cuyo resguardo no puede quedar al arbitrio de los gobernados, sin embargo, también de orden público se proyecta, y en una mayor dimensión, el resguardo, por el Estado, de las garantías de seguridad jurídica que requiere la población para ser eficaz receptora de los beneficios de la debida actuación del gobierno, lo cual no se dará de auspiciarse en la actividad exactora una vía inquisitoria y confiscatoria sobrepuesta a la viabilidad de ejercer procedimientos administrativos que, al no provocar la privación primaria de la libertad del causante moroso, le permite seguir teniendo oportunidad de obtener los medios económicos para cumplir con el pago de sus contribuciones, lo que, en primera y última instancia, debe ser la finalidad sustancial de la autoridad exactora.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO QUINTO CIRCUITO.

Clave: XV.1o. , Núm.: 25 P

Amparo en revisión 196/2001. 29 de mayo de 2001. Unanimidad de votos. Ponente: Pedro Fernando Reyes Colín. Secretaria: Karla Gisel Martínez Martínez.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

El animo de la autoridad ante la presencia del delito fiscal, es tal que sigue la imagen de la ejemplificación en el castigo, razón por la cual su poder de imperio le permite manejar la situación administrativa, y la penal esta última la deja en manos

del poder judicial, pro con la salvedad de parte afectada y del bien jurídico tutelado que representa en nombre del estado, dicho elemento se plasma en los artículos 67, 92, fracciones I, II, III y párrafos tercero, cuarto y quinto, 94, 100, y 101 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el primer numeral meramente de carácter fiscal (administrativo) establece la caducidad de las facultades de la autoridad para verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y distingue la prescripción de los delitos fiscales, con la caducidad de las facultades de comprobación y la prescripción de los créditos fiscales, al respecto se pronuncian las siguiente jurisprudencias:

“CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES. Una interpretación armónica de los artículos 101, 94 y 17-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 45 de la Ley Aduanera, permite establecer que, tratándose de delitos fiscales, para que proceda la condena condicional, es necesario justificar, además de los requisitos señalados en el artículo 90 del Código Penal Federal, que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo que los Jueces Federales no pueden sustituirse a la opinión de dicha dependencia del Ejecutivo que es la única facultada para ello e incluso para otorgar el perdón al inculpado. Lo anterior es así porque, en estos casos, no procede la condena a la reparación del daño ni tampoco la imposición de multas lo que queda bajo el resorte competencial de las autoridades exactoras (artículo 94) quienes en términos del diverso 17-A ya citado, están facultadas para determinar el monto de las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, tomando en cuenta el tiempo transcurrido y los cambios de precios que hubiere sufrido la mercancía en el país de acuerdo con el procedimiento allí detallado; por lo que no basta que la mercadería secuestrada quede afecta directamente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales, para considerar que ha quedado cubierto el interés fiscal, pues se reitera que es necesario calcular el importe de cada uno de los conceptos regulados por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación; lo que de ninguna manera podrían hacer los Jueces Federales por carecer de competencia para ello. De

sostener el criterio del promovente, llevándolo al absurdo, tendría que aceptarse que los Jueces Federales también estarían facultados para fijar las multas que procedan y condenar a la reparación del daño causado al Estado, previa cuantificación de éste.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Clave: XIX.1o. , Núm.: J/13

Amparo directo 1005/97. 22 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.

Amparo directo 20/98. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.

Amparo directo 85/98. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.

Amparo directo 556/98. 6 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.

Amparo directo 832/98. 13 de octubre de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Alfredo Gómez Molina. Secretario: Pedro Gutiérrez Muñoz.

Materia: Penal, Tipo: Jurisprudencia por Reiteración de Criterios.2

“DELITOS FISCALES. PARA LA PROCEDENCIA DE LA SUSTITUCIÓN Y CONMUTACIÓN DE SANCIONES O CUALQUIER OTRO BENEFICIO A LOS SENTENCIADOS POR AQUELLOS ILÍCITOS, SE REQUIERE LA MANIFESTACIÓN DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO DE QUE EL INTERÉS FISCAL SE ENCUENTRA GARANTIZADO. Para que procedan los referidos beneficios a favor de los sentenciados por delitos fiscales, previstos en el artículo 101 del Código Fiscal de la Federación, además de satisfacerse los requisitos que al efecto establece el Código Penal Federal, es menester que en los autos del proceso penal exista la manifestación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de que el interés fiscal está cubierto o garantizado satisfactoriamente, entendida esta manifestación como el documento, recibo o comprobante que acredite fehacientemente la aceptación de la autoridad tributaria de tener por garantizados los adeudos fiscales. Lo anterior obedece a que de acuerdo a lo dispuesto en el artículo

94 del código tributario invocado, es a la autoridad administrativa a la que le corresponde hacer efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas que se hubieren generado con motivo de la infracción fiscal; por tanto, de existir constancias en los autos del proceso penal que acrediten la práctica de un embargo precautorio o aseguramiento de bienes a favor de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ello no implica que el interés fiscal se encuentre garantizado, por ser necesario que esa autoridad actualice y determine el monto del adeudo fiscal, cuestión que escapa a la esfera competencial de los Jueces Federales quienes no pueden imponer sanciones pecuniarias por los delitos referidos y, por ende, los imposibilita, material y jurídicamente, para determinar si el valor de los bienes embargados es suficiente para garantizar el crédito fiscal.

Clave: 1a./J. , Núm.: 13/2002

Contradicción de tesis 40/99. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Segundo del Décimo Noveno Circuito. 16 de enero de 2002. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: M. Edith Ramírez de Vidal.

Tesis de jurisprudencia 13/2002. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de trece de febrero de dos mil dos, por unanimidad de cuatro votos de los señores Ministros: presidente Juan N. Silva Meza, Juventino V. Castro y Castro, Humberto Román Palacios y Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo.

Materia: Penal, Tipo: Jurisprudencia por Contradicción.”

“PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL. DELITOS FISCALES QUE SE PERSIGUEN POR QUERRELLA (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 100 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN). En un Estado democrático de derecho, las modernas legislaciones penales establecen diversas figuras jurídicas que constituyen límites al ius puniendi; verbigracia, la muerte del delincuente, la amnistía, el perdón, la prescripción, entre otros. Ahora bien, para analizar la operancia de la prescripción de la acción punitiva en tratándose de delitos contra el fisco, cuya persecución sea

por querrela de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se debe atender exclusivamente a las reglas específicas contenidas en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación; la primera, de tres años contados a partir del día en que dicha secretaría de Estado tenga conocimiento del delito y de su autor; la segunda, de cinco años que se computarán a partir de la fecha de la consumación del delito. Lo anterior pone de manifiesto que el momento consumativo del hecho delictivo no implica inexorablemente el curso de la prescripción de la acción penal, en virtud de que el precepto legal en cita contempla una excepción a la regla, que la constituye el momento cognoscitivo de la autoridad acerca del delito y de su autor, en cuyo caso la prescripción de la acción punitiva será de tres años contados a partir de ese momento, lo que deberá tener lugar dentro del plazo perentorio de cinco años que señala la ley como límite para el ejercicio del ius puniendi del Estado.

NOVENO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA PENAL DEL PRIMER CIRCUITO.

Clave: 1.9o.P. , Núm.: 2 P

Amparo en revisión 39/2002. 15 de febrero de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: Emma Meza Fonseca. Secretario: Luis Fernando Lozano Soriano.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

“CONDENA CONDICIONAL, PROCEDENCIA DE LA. DELITOS FISCALES. Una interpretación armónica de los artículos 101, 94 y 17-A del Código Fiscal de la Federación en relación con el 45 de la Ley Aduanera, permite establecer que, tratándose de delitos fiscales, para que proceda la condena condicional, es necesario justificar, además de los requisitos señalados en el artículo 90 del Código Penal Federal, que los adeudos fiscales estén cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; por lo que los Jueces Federales no pueden sustituirse a la opinión de dicha dependencia del Ejecutivo que es la única facultada para ello e incluso para otorgar el perdón al inculpado. Lo anterior es así porque, en estos casos, no procede la condena a la reparación del daño ni tampoco la imposición de multas lo que queda bajo el resorte competencial de las autoridades exactoras (artículo 94) quienes en términos del diverso 17-A ya citado, están

facultadas para determinar el monto de las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, tomando en cuenta el tiempo transcurrido y los cambios de precios que hubiere sufrido la mercancía en el país de acuerdo con el procedimiento allí detallado; por lo que no basta que la mercadería secuestrada quede afecta directamente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales, para considerar que ha quedado cubierto el interés fiscal, pues se reitera que es necesario calcular el importe de cada uno de los conceptos regulados por el artículo 94 del Código Fiscal de la Federación; lo que de ninguna manera podrían hacer los Jueces Federales por carecer de competencia para ello. De sostener el criterio del promovente, llevándolo al absurdo, tendría que aceptarse que los Jueces Federales también estarían facultados para fijar las multas que procedan y condenar a la reparación del daño causado al Estado, previa cuantificación de éste.
PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Clave: XIX.1o. , Núm.: 14 P

Amparo directo 556/98. Jesús López Hernández. 6 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.

Amparo directo 85/98. Carlos Mauricio Omaña Rodríguez. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.

Amparo directo 20/98. Ramiro Garza González y Jesús Ramos Zurita. 26 de agosto de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Santiago Gallardo Lerma.

Amparo directo 1005/97. Epifanio Castillo Cortés. 22 de abril de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Aurelio Sánchez Cárdenas. Secretario: Javier Valdez Perales.

Materia: Penal, Tipo: Tesis Aislada.”

CONCLUSIONES

PRIMERO.

El devenir histórico a formulado la expectativa de las fianzas publicas desde el mas remoto confín de este mundo, pasando por las más representativas civilizaciones y culturas Romanos, Egipcios, Griegos y Aztecas en el caso de nuestros país, como antecesores de la actual civilización, conjugando las expectativas, experiencias, filosofías, teorías políticas, económicas y sociales; mismas que integran toda una manifestación de la evolución de los tributos desde la mas sencilla aportación de una semilla, un animal, una piedra preciosa, propiedades, personas, trabajo o dinero hasta el mas complejo gravamen como pueden ser el impuesto sobre la renta, impuesto al activo en el régimen fiscal de la personas morales que consolidan sus estados financieros para efectos fiscales, el impuesto al comercio exterior, los derechos por la explotación de yacimientos mineros o por el aprovechamiento y servicios de navegación del espacio aéreo mexicano.

SEGUNDO.

Es así como también la evolución del tiempo, la organización de las comunidades llegó a la formación de gobiernos con más alternativas de desarrollo, con lo cual la estructura fiscal se vio en la necesidad de evolucionar, a efecto de recaudar, controlar, y destinar los recursos contribuciones o tributos al gasto publico, según la época y las necesidades de cada organización, monarquía etc. en una cesta de mimbres o estado ya en una sociedad más evolucionada a trabes del timbre, formatos o tarjetas y hasta nuestros días de transferencias electrónicas y vía Internet, sin embargo, no fue tarea fácil la obligación en todo ese tiempo se convirtió en una de carácter legal, coercible, en caso punible, derivado del consenso democrático, característico de nuestro sistema de gobierno, republicano, democrático, representativo federal, da lugar al origen constitucional de los impuestos en nuestro país, con lo cual se reviste como característica intrínseca la legalidad,

proporcionalidad, equidad de las contribuciones, en base a la capacidad de los causantes, así como destino del gasto público.

Por lo anterior se considera que las relaciones del estado y los gobernados (contribuyentes), que derivan de las actividades económicas del estado, deben a juicio de diversos estudiosos del derecho en la materia que nos ocupa y que compartimos debe observarse desde un plano de respeto por el derecho y la justicia social, (esto me lleva a pensar y se traduce en las prerrogativas de que debe gozar el contribuyente), dichas prerrogativas que el contribuyente debe saber que tiene, que le garantizan un estado de verdadero derecho al momento de entablar con el Estado una relación visto desde el poder de imperio de este, en una relación de supraordinación o relación de coordinación, de tal forma que el obligado no puede evadir ésta, sin esperar ser sancionado por el estado, sin ver sus repercusiones en la economía nacional, que el al saberse poseedor de tales prerrogativas le obligue a corresponder de manera cívica y responsable con las obligaciones fiscales, sabedor de que en la misma forma correspondera con dicho ciudadano, más aún con el pleno conocimiento de que las prerrogativas o derechos que la propia Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, y la leyes que emanan de esta, al igual que le imponen obligaciones le otorgan derechos o prerrogativas inalienables que le garantizan el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales, y el ejercicio de prerrogativas o derechos ante las leyes fiscales y principalmente ante el actuar del fisco federal,

TERCERO.

Dicho lo anterior el origen constitucional de las contribuciones garantiza que los contribuyentes afectos a los diversos gravámenes conforme se ubiquen en las situaciones jurídicas o de hecho, cumplan con estricto apego, con las obligaciones que en su caso se encuentren establecidas en la ley fiscal correspondiente, pero con la salvedad de en su caso poder impugnar o recurrir por la vía de la legalidad la afectación legal o agravio personal y directo que por su sola expedición y publicación le cause una ley fiscal auto-aplicativa o en su caso ante el primer acto que lleve a

cabo la autoridad tendiente a la aplicación o verificación del cumplimiento de las obligaciones que le impone el imperativo legal (ley hetero-aplicativa).

En ese orden de ideas consecuentemente al dirimirse si efectivamente le causa agravio, o por el contrario el gobernado se encuentra ubicado dentro del supuesto que indique la ley sin afectar la garantía constitucional que le otorga el artículo 31 fracción IV de nuestra carta magna; esto es si es proporcional y equitativo el gravamen a que se encuentra afecto tendrá el causante que cumplir con las obligaciones que le impone la ley, y si en su caso la misma transgrediera dicha garantía al contribuyente, el órgano jurisdiccional declarara la protección de la justicia federal al contribuyente solicitante del mismo, garantizando con dicho acto la estricta aplicación de nuestra carta magna y de la ley de amparo.

CUARTO.

En otro orden de ideas la ley fiscal para garantizar el principio constitucional de las contribuciones debe ser en ese sentido, originada por el proceso legislativo del congreso de la unión a efecto de garantizar la tan ansiada y verdadera división de poderes y su consecuente legalidad, pero dicha ley emergida del poder legislativo que es el que tiene el verdadero poder tributario, deber reunir todas las formalidades y procedimiento de la creación de leyes, para que no suceda lo que sucedió con el ARTÍCULO OCTAVO TRANSITORIO de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 2002, que establece el Impuesto a la Venta de Bienes y Servicios Suntuarios a cargo de Personas Físicas y Morales, que por tener su origen en la Cámara de Senadores y no pasar por la Diputados fue declarada inconstitucional.

QUINTO.

Por otra parte la legalidad de la actuación de la autoridad debe tener como característica esencial el apegarse al procedimiento instruido en el Código Fiscal de la Federación, artículos 42, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 48, 49, 50, 51, y 55 de su Reglamento, a efecto de que cada acto de autoridad sea pulcro en su ejercicio, tanto

para un contribuyente del régimen simplificado, un asalariado, una persona moral o en su caso de una sociedad controladora o una controlada que consoliden su resultado fiscal, integrantes del sistema financiero mexicano o para una holding, ya que el motivo y circunstancia principal de la autoridad cuando ejerce facultades de comprobación, es ese comprobar que los contribuyentes hayan dado estricto cumplimiento a las obligaciones fiscales.

Esto es que dicho cumplimiento debe ser de conformidad con los numerales 5° y 6°, del Código Fiscal de la Federación vigentes en el ejercicio por el que se ejercen las facultades, mismos que establecen que las leyes fiscales que impongan cargas a los particulares son de aplicación estricta (Ley del impuesto sobre la Renta, Ley del Impuesto al Activo, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, Ley Federal de Derechos, etc.), aunado a que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes en el lapso en que ocurran y se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. Como se observa el objetivo primordial del fisco federal es vigilar el cumplimiento del entero de las contribuciones a que se encuentran afectos los contribuyentes, y que dicho pago sea el correcto, con forme a las cargas establecidas en dichos ordenamientos, mismas que se refieren al sujeto, objeto, base tasa o tarifa, adicionalmente al tiempo y la forma en se declaran.

SEXTO.

Las características legales que debe reunir una visita o revisión establecidas en el Código Fiscal de la Federación, que se encuentra obligada la autoridad fiscal a observar, otorgan certidumbre jurídica a los contribuyentes, legalidad y pulcritud en el actuar, por consiguiente el resultado debe ser optimo y en su caso si existe omisión de impuestos o diferencias a cargo del contribuyente, estas deberían ser enteradas ante la notificación de la resolución determinativa del crédito fiscal, sin necesidad de controversias fiscales, lo cual reflejaría que eminentemente tanto las autoridades

fiscales como los contribuyentes dan un estricto cumplimiento con el orden jurídico previamente establecido por el poder legislativo, y consecuentemente ante el ideal del ejercicio de un verdadero y democrático estado de derecho. Es situación esperada, que también los contribuyentes en estricto apego y aplicación de la ley al autodeterminar las contribuciones a que se encuentran obligados, las enteren al fisco federal en forma pulcra a efecto de que exista reciprocidad.

SEPTIMO.

Es igualmente importante insistir en el enfoque que la autoridad da a la denominada Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, ya que con el establecimiento unilateral que efectúa de la entrega de ésta en el inicio de visitas domiciliarias al contribuyente, y señalar dicho acontecimiento en la acta parcial de inicio, no establece una regla más a las ya establecidas para el procedimiento que la propia autoridad debe agotar en el ejercicio de facultades a que refiere la fracción II del ordinal 42 del Código Fiscal de la Federación, y la entrega o falta de esta no influye en el resultado de la visita, ya que el citado ordenamiento no prevé situación alguna en ningún sentido, es así que el suscrito señala que esa simulada formalidad de la autoridad de la carta es intrascendente e ineficaz como un hecho generador de efectos legales.

OCTAVO.

En suma no tiene razón de ser y probablemente el resultado que el Estado obtiene en cuanto al costo benéfico en cada acto de autoridad en que emplea dicha carta no es representativo ya que si la propia autoridad fiscal infringe o vicia un acto de ejercicio de facultades de comprobación, regulado por el aludido Código, menos representativa es entonces la Carta de los Derechos del Contribuyente Auditado, sin embargo lo positivo de la idea en su origen es buena, pero se pierde en la aplicación y principalmente en la practica de la autoridad. Sin embargo, la parte tal vez rescatable de dicho documento, es la reseña y el sentido preventivo, por cierto muy en resumen, del procedimiento a que se encuentra obligada la autoridad conforme lo establece el Código Fiscal de la Federación, pero que aunado a la falta de

conocimiento de los contribuyentes de la ley fiscal causa aún más confusión y en otros hasta temor hacia la autoridad fiscal.

Es propicio mencionar que la autoridad en el ejercicio de facultades de comprobación tiene dos caminos, el de la pulcritud de su actuar en el ejercicio de sus facultades de comprobación o el del tan largo de los agravios que impugne el contribuyente, mismos que reflejan la ilegalidad de su actuar, como ya se había señalado la violación de los derechos del auditado normalmente son de índole formal, vicios en los que la autoridad, viola la certeza jurídica que cada acto de autoridad debe revestir esto de conformidad con el procedimiento a que aluden los numerales 42, 43, 44, 45, 46, 46-A, 47 48, 49, 50, 51, del Código Fiscal de la Federación y 55 de su Reglamento, mismos que refieren el primero a los tipos de actos que la autoridad puede efectuar como son la visita domiciliaria establecida en el fracción III, con el procedimiento de los artículos 43, 44, 45, 46, 46-A y 50 del citado ordenamiento.

NOVENO.

En otro orden de ideas el procedimiento que sea inobservado por la autoridad en el ejercicio de facultades de comprobación, tendrá como consecuencia la inefectividad, de su actuación, pero la repercusión legal que puede ser en el mejor de los casos, si se trata de los casos contenidos en las fracciones II, III y V del artículo 238, que contemplan violaciones de carácter formal, la nulidad que debe ser para efectos, la cual no impide que la autoridad pueda ejercer nuevamente sus facultades, subsanando las irregularidades y dentro del término que para el ejercicio de dichas facultades establece la ley, o una nulidad para efectos de emitir una nueva resolución determinativa de crédito fiscal, previo a reponer el procedimiento desde el momento en que haya viciado el procedimiento de revisión.

En su caso si deriva de las fracciones I y IV del artículo 238 invocado, se actualiza cuando existe incompetencia de la autoridad, que puede suscitarse tanto en la

resolución impugnada como en el procedimiento del que deriva; y cuando los hechos que motivaron el acto no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o dejó de aplicar las debidas. En ambos casos, implica, en principio, que la Sala Fiscal realizó el examen de fondo de la controversia, la nulidad debe declararse en forma lisa y llana, lo que impide cualquier actuación posterior de la autoridad, aún que por ahí se observan sentencias que no tan claras dejan insubsistente la resolución impugnada para el efecto de que si la autoridad lo considera procedente subsane los vicios, cuando se parecía que debió dejarse el acto insubsistente, otras declaran la nulidad lisa y llana con la salvedad de la facultades discrecionales de la autoridad si lo considera procedente.

DECIMO.

Sin embargo en opinión del suscrito independientemente de la causal que establecen las fracciones del numeral 238 del Código Fiscal de la Federación, debe coactarse el actuar de la autoridad fiscal, en el sentido que derivado de su actuación, si esta no es pulcra y las diferencia de impuesto que hubiese conocido en su ejercicio, esta deberá dejarse sin ningún efecto legal, ya que la autoridad se protege o atiene su actuar al viciar la forma o procedimiento con la salvedad que tiene, para poder reponer lo errores del los visitadores, revisores u auditores reponiéndolos y subsanándolos a través de la declarativa contenida en la sentencia de nulidad o de la aun todavía más elocuente pero sobre-protectora resolución recaída a un recurso de revocación, que se desahoga ante la propia autoridad fiscal, lo cual me lleva a pensar la inexistencia de justicia fiscal, al ser el poder ejecutivo juez y parte en un circulo que no tiene fin y se convierte en una línea continua e infinita de posibilidades del fisco, para ejercer la facultad potestativa que detenta, por lo que debe haber un limite en el actuar de la autoridad fiscal y en un solo acto verificar el cumplimiento de obligaciones fiscales, y dejar de tener primera, segunda, tercera y hasta cuartas oportunidades de hacer correctamente su ejercicio de facultades, permitiendo dirimir más de una vez sólo cuestiones técnicas de aplicación de leyes fiscales y del

procedimiento de aplicación para el cálculo de contribuciones, no de cuestiones de forma.

DECIMOPRIMERO.

Como se puede observar la autoridad está protegida de los vicios u errores y los medios de defensa en algunos casos dejan entrever su ineficacia y efectividad máxime cuando la propia autoridad resuelve el recurso de revocación, lo cual convierte un tiempo precioso en un tiempo ocioso, por otra parte en el juicio de nulidad se corre el riesgo de una declarativa de reposición del procedimiento cuando debería ser nulidad lisa y llana, entonces acudir solicitando el amparo y protección de la justicia federal invirtiendo más tiempo, en ese sentido hablamos de la solución que pone fin a la controversia fiscal, por otro poder del estado, pero que es independiente; es el poder judicial de la federación, razón por la que si finalmente el poder judicial resuelve dicha situación, bien podría ser que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa antes (Tribunal Fiscal de la Federación), pasara a formar parte del PODER JUDICIAL y ya no pertenecer al ejecutivo a efecto de dar verdadera claridad e independencia a la resolución de controversias fiscales, con lo cual se ahorraría dinero, esfuerzo y tiempo, pero sobre todo se alcanzaría un equilibrio entre la presión fiscal que ejerce el estado y sus órganos coactivos y la justicia fiscal, verdadera y alcanzable, como en últimas fechas se comienza a observar, por parte de las resoluciones que dicta el máximo tribunal del país.

DECIMOSEGUNDO.

Por otra parte, al hablar de la verdadera justicia fiscal y su equilibrio con la presión fiscal, es necesario reconocer que a la justicia que anteriormente mencionaba se observa más, depende y en gran parte de la jurisprudencia, que como se indicó, es la prudencia de lo justo, así tenemos que la prudencia es una virtud intelectual que permite al hombre conocer lo que debe evitar, referida a lo jurídico la prudencia es la virtud que discierne lo justo de lo injusto. Como virtud intelectual la jurisprudencia implica que la inteligencia adquiera los criterios formulados por los jurisprudentes

para distinguir lo justo de lo injusto, es decir advertir un conocimiento profundo de las normas jurídicas, en conclusión es el conjunto de tesis que constituyen valioso material de orientación y enseñanza, que señala a los jueces la solución de la multiplicidad de las cuestiones jurídicas que contemplan y que suplen las lagunas y deficiencias del orden jurídico positivo.

DECIMOTERCERO.

La amplia gama de complejidad de la materia fiscal federal, y de la incidencia en la presión fiscal que ejerce sobre los contribuyente, que los obliga por diversas circunstancias a impugnar resoluciones a consultas determinaciones de créditos autorizaciones o actos de la autoridad en su ejercicio de facultades, y como ya se observó, que las controversias se resuelven después de un amplio periodo de tiempo con un solo aspecto, el cual resulta como un medio de efectividad que pone fin a la litis fiscal y este es la jurisprudencia, al efecto la misma tiene una complejidad para su existencia en la vida jurídica y su aplicación, en materia fiscal existe la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sin embargo es un tanto más eficaz y contundente la claridad que brinda la emitida por el poder Judicial de la Federación, a través de los Tribunales Colegiados de Circuito en Materia Administrativa, de la Salas y del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, llegando al punto del equilibrio entre la presión fiscal y la justicia fiscal dándole a cada quien lo que justamente le corresponde en materia fiscal.

DECIMOCUARTO.

Por otra parte un asunto fiscal derivado del ejercicio de facultades de comprobación susceptible de causa penal, se encuentran contenidas en la carta magna como aspectos generales que debe observar todo acto de autoridad en los numerales 14 y 16, que refieren a la garantía de seguridad jurídica, en relación al artículo 31 fracción IV del mismo, y que al pasar del orden fiscal, al orden penal propiamente en el ámbito de los delitos fiscales y del derecho penal fiscal, se aprecia que el orden de las garantías del contribuyente común y corriente igual a los demás

se convierte en especial por que ya quedó en otro plano la legalidad de las leyes fiscales sus aplicación y la legalidad en el actuar de la autoridad fiscal, en ese momento el contribuyente que pudo ser un simple deudor del fisco, ahora es un sujeto de responsabilidad penal por la comisión de un delito fiscal, un probable indiciado, posterior sujeto de proceso o formalmente preso, y consecuentemente un probable sentenciado por delito fiscal.

DECIMOQUINTO.

Mencione la calidad especial en cuanto a situación jurídica que tendría el contribuyente delincuente fiscal, precisamente por que el delito fiscal es un delito del orden federal y especial por contenerse en un orden jurídico distinto del Código Penal Federal, y derivar de la complejidad de un a materia distinta; complejidad que tiene sus particularidades ya que por ser delitos que en su mayoría requiere de requisitos procedimentales distintos de la denuncia, en este caso una declaratoria de perjuicio en unos casos y de querrela en otros, tienen como resultado la particularidad de que el fisco ejerza aún después del ejercicio de facultades en el caso de la defraudación fiscal, una enorme presión fiscal, derivada de un incumplimiento complejo por parte del contribuyente, que redunde en la conducta, y hechos llevados a cabo con pleno conocimiento de causa; pero esta actividad del sujeto o sujetos pasivos del delito, es conocido por la autoridad en el ejercicio de facultades de comprobación descubre e integra lo que posteriormente será el cuerpo del delito, la probanza y el peritaje, lo cual deja entrever que es un ingrediente que agrega aún más presión fiscal al contribuyente, sin tomar en consideración que el medio procedimental le deja a su libre albedrío y previo a las conclusiones del Ministerio Publico, la libertad de este, que a valor entendido dicha situación tendría el equivalente de lo que el contribuyente hace con la contribución que le corresponde enterar a una apersona moral o una física con actividades empresariales o el impuesto que previamente retuvo a terceros (que tienen menor capacidad contributiva empleados asalariados o por honorarios para el caso de ISR), o en su

caso del IVA que debió trasladar, con el cual obtuvo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

DECIMOSEXTO.

El fisco sólo deberá solicitar el ejercicio de la acción penal y el posterior ejercicio de la acción procesal penal para el castigo y justicia de las conductas delictivas y no usar este punto como medio económico coactivo, ya que independientemente del pago que haga o de la garantía del interés fiscal, el delito está cometido y se debe sancionar pero no al libre albedrío de la autoridad fiscal, asimismo, no es pertinente que el fisco incida de forma tan amplia como parte afectada, que decida el destino del contribuyente, en todo caso deberá dejar de acordar antes o en el periodo de conclusiones dentro del proceso, el tratamiento en libertad en la sentencia como sanción al contribuyente, que con motivo de la presión fiscal ejercida únicamente significaría el cobro o recaudación de la contribución omitida con sus accesorios y multas.

En ese sentido, si el derecho penal fiscal prevé la imposición de sanciones por la comisión de delitos fiscales, debe ceñirse con apego a la ley, la aplicación de la sanción correspondiente, ya que se califica la conducta del agente que realiza la comisión de la conducta típica, antijurídica y culpable, con detrimento y perjuicio de interés del fisco federal, hecho constitutivo del delito que conforme a las características del tipo, dan como resultado un complejo de actos y conductas (engaños, maquinaciones, falsificaciones, aprovechamiento de errores o simulación y /o registro de operaciones falsas, etc.), encaminadas a obtener un beneficio indebido, con lo cual se observa no se está en presencia de una simple y común omisión de contribuciones, por lo que la sanción debe ser contundente, pero apegada a derecho.

DECIMOSEPTIMO.

Por otra parte, y afecto de establecer un verdadero equilibrio entre la presión fiscal que ejerce el estado sobre los gobernados (contribuyentes) a través de la

maquinaria que representa y significa la autoridad fiscal en cada una de sus gamas, atribuciones y facultades, con respecto de la justicia fiscal, como verdadero valor entendido, dicha autoridad tiene que ceñirse a la observancia estricta de la ley, esto conforme a la jerarquía de las leyes y conforme a las prerrogativas que el contribuyente tiene ante los actos de la autoridad fiscal, del poder legislativo (actualmente un tanto desorientado y con una característica muy sui géneris), de los órganos del poder ejecutivo que desahogan medios de defensa buscando, y siempre ese equilibrio, que es garante del estado de derecho y de la armonía de los elementos que conforman un Estado.

Por último, conforme a lo anterior se llega a la razón por la cual este gran país que se caracteriza en ser una república democrática representativa federal, con una de las estructuras legales más complejas y completas del orbe, debe buscar en todos los integrantes de la población, obreros, industriales, estudiantes, empresarios, médicos, contadores, ingenieros, catedráticos, policías, presidentes, diputados, senadores, regidores, gobernadores, juristas, litigantes, consultores, etc., el compromiso de observar las leyes y contribuir conforme a estas, para la formación de un país cada día mejor, con la plena confianza en que igualmente se obliga a las autoridades a sujetarse al orden jurídico previamente establecido, y con la certeza plena de que los órganos jurisdiccionales y el más alto tribunal advierten un conocimiento profundo de las normas jurídicas, y del conjunto de jurisprudencia que constituyen valioso material de orientación y enseñanza, que señala a los jueces la solución de la multiplicidad de las cuestiones jurídicas que contemplan y que suplen las lagunas y deficiencias del orden jurídico positivo, y discernir con prudencia lo justo de lo injusto.

BIBLIOGRAFÍA

- 1.- ARILLA VILLA, Manuel. *Derecho Fiscal y Económico de la Empresa*, ts. I y II, Ed. Cárdenas, México, .
- 2.- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. *Derecho Fiscal*, Ed. Themis, Edición México, 1982.
- 3.- ARTEAGA NAVA, Elisur. *Tratado de Derecho Constitucional*. Biblioteca Dictionarios Jurídicos Temáticos, Vol. 5 Ed. Oxford, México, 1984.
- 4.- BORJA MARTÍNEZ, Francisco. *El Nuevo Sistema Financiero Mexicano*, Segunda Reimpresión, Colección Popular, No. 449, Ed. F.C.E., México, 1991.
- 5.- BURGOA O. Ignacio. *Las Garantías Individuales*, Décima primera edición, Ed. Porrúa México, 1978.
- 6.- BURGOA O. Ignacio. *El Juicio de Amparo*, Vigésima primera edición, Ed. Porrúa, México, 1998.
- 7.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. *Derecho Fiscal*, Ed. Harla, México, 1993.
- 8.- CASTELLANOS TENA Fernando, *Lineamientos Elementales del Derecho Penal*, Ed. Porrúa, S. A., Vigésima cuarta edición, México 1987.
- 9.- CHÁVEZ CASTILLO, Raúl. *Juicio de Amparo*. Biblioteca Dictionarios Jurídicos Temáticos, Vo. 7, Ed. Harla, México, 1997.
- 10.- DE LA MADRID HURTADO Miguel, *Estudios de Derecho Constitucional*, Ed. Porrúa, S. A., Segunda edición, México 1980.

- 11.- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto. *Elementos de Derecho Administrativo*, Ed. Limusa, Segunda edición. México.
- 12.-DUGGAN Alfred, *Los Romanos*, Séptima edición, Ed. Joaquín Mortiz México, 1980
- 13.- FLORES ZAVALA, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. Porrúa Hnos, México,.
- 14 -FRAGA Gabino, *Derecho Administrativo*, Tercera edición, Edit. Porrúa.
- 15- HEGEWICH DÍAZ INFANTE, Fernando. *Derecho Financiero Mexicano, Instituciones del Sistema Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, México 1997.
- 16.- HERRERÍAS Armando, *Fundamentos para la Historia del Pensamiento Económico*, Ed. Limusa, S.A., 4ª Reimpresión, México 1983.
- 17.- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS, UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Ed. Porrúa, S. A., México 1994.
- 18.- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN, Ius 2000, *Compilación de Tesis Novena Epoca* .
- 19.- JOHNSON OKHUYSEN Eduardo Andres, *Equilibrio entre Presión Fiscal y Justicia Fiscal en el Sistema Tributario Mexicano*, 1ª. Ed. Escuela de Derecho Universidad Anáhuac, Ed. Libros de México, 1984.
- 20.- J. KAYE Dionisio, *Breviario de Procedimientos Fiscales de Defensa*, Ed. Ediciones Fiscales ISEF, 3ª Ed, México, 1986.

- 21.- LOMELI CERESO Margarita, Derecho Fiscal Represivo, Ed. Porrúa, S. A., México, 1998.
- 22.- LUTZESCO Georges, Teoría y Práctica de las Nulidades; Traducción, Manuel Romero Sánchez y Julio López de la Cerda, 6ª Edición, Edit. Porrúa.
- 23.- MANCILLA OVANDO Jorge Alberto, Breve estudio Sobre las Pruebas en el Juicio Penal Federal, Ed. Porrúa, S. A., México 1996.
- 24.-MARGAIN MANITOU Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 3ª Ed. México 1973.
- 25.- MARTÍNEZ LÓPEZ Luis, Derecho Fiscal Mexicano, 7ª, Reim. México, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, 1985
- 26.- MARTÍNEZ MORALES Rafael, Diccionario Jurídico Temático Volumen 3, Derecho Administrativo, Ed. Harla, S. A. de C. V., México, 1997.
- 27.- MILLÁN GONZÁLEZ Arturo, La Defraudación Fiscal y sus Consecuencias Penales, Ed. Pac, México, 1990.
- 28.- ORELLANO WIARCO Octavio Alberto, El Delito de Defraudación Fiscal Ensayo Dogmático Jurídico Penal, Ed. Porrúa, S. A., México, 2001.
- 29.- PORRAS Y LÓPEZ Armando, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, S. A., 5ª Ed., México 1975.
- 30.- RIVERA SILVA Manuel, Derecho Penal Fiscal, Ed. Porrúa, S. A., México, 1984.
- 31.- RODRÍGUEZ LOBATO Raúl, Derecho Fiscal, México, Ed. Harla.

- 32.- SERRA ROJAS Andrés. Derecho Administrativo, Ed. Porrúa, 8ª Ed., México, 1999.
- 33.- SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA, Aniversario, Folleto Historia del Tributo en México SAT, México, 1999
- 34.- TENA RAMÍREZ, Felipe. Derecho Constitucional, México, Ed. Porrúa, S. A., México, 1984.
- 35.- TORRES LÓPEZ Alberto, Teoría y Practica de los Delitos Fiscales, Ed. Porrúa, S. A., México, 2000.
- 36.- URBINA NANDAYAPA Arturo, Los Delitos Fiscales en México, Ed. Pac, México, 1984.
- 37.- V. CASTRO Juventino, Garantías y Amparo, Ed. Porrúa, S. A., 10ª Ed., México 1998.
- 38.- VALDEZ VILLARREAL Miguel, Editorial Estudios Fiscales y Administrativos, 1964-1981 Tomo II, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, México, 1982.
- 39.- VILLORO TORANZO, Miguel. Introducción al Estudio del Derecho, 13ª. Ed., México, Ed. Porrúa, 1998.
- 40.- VON HAGEN Victor W., Los Aztecas, Ed Joaquín Mortiz, 14ª Ed., México 1985.
- 41.- WITKER VELÁZQUEZ Jorge. Antología de Estudios sobre Derecho Económico, LU 28, México, UNAM, Coordinación de Humanidades.

LEGISLACIÓN

- 1.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2000, 2002, 2003.
- 2.- Ley de Amparo, 2000, 2001, 2003.
- 3.- Ley de Ingresos de la Federación 2003.
- 4.- Ley del Impuesto sobre la Renta, 1999, 2000, 2001, 2002, 2003.
- 5.- Ley del Impuesto al Valor Agregado 2002, 2003.
- 6.- Ley Aduanera.
- 7.- Ley del Servicio de Administración Tributaria 1997 a 2003.
- 8.- Código Fiscal de la Federación 1990-2003.
- 9.- Código Penal Federal 2002.
- 10.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- 11.- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 12.- Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- 13.- Reglamento de la Ley Aduanera.

14.- Reglamento Interior de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, 1993-2001.

15.- Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, 1993-2001.

16.- Resolución Miscelánea Fiscal.

17.- Resolución Miscelánea de Comercio Exterior.