

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO**

**FACULTAD DE DERECHO**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS**

**TEMA DE TESIS: “LA CONSULTA FISCAL, SU CONTESTACIÓN Y EFECTOS ”**

**ALUMNA: MIRIAM CASTILLO ORTEGA**

**NÚMERO DE CUENTA: 09906984-3**

**ASESOR: LIC. MIGUEL ÁNGEL R. VÁZQUEZ ROBLES**

**CIUDAD UNIVERSITARIA, OCTUBRE DE 2009.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

## **DEDICATORIAS**

A Dios por todo lo que me ha dado.

A mis Padres, por su amor, ejemplo y ayuda incondicional.

A mi Hermana, por impulsarme siempre a ser mejor.

## **AGRADECIMIENTOS**

A la UNAM, por tener el privilegio de ser parte de ella.

A mi Asesor, por la paciencia y ayuda en este proceso.

A mis Amigos, por la ayuda y ánimo en los momentos difíciles.

## ÍNDICE

Pág.

*Dedicatorias*

*Introducción*

### CAPÍTULO I

#### OBLIGACIÓN FISCAL

<i>1.1 Definición.....</i>	<i>1</i>
<i>1.2 Naturaleza Jurídica.....</i>	<i>4</i>
<i>1.3 Fundamentos de la obligación fiscal.....</i>	<i>5</i>
<i>Principios de las contribuciones</i>	
<i>Generales</i>	
<i>Obligatorias</i>	
<i>Vinculadas al gasto público</i>	
<i>Fisco Federal</i>	
<i>Fisco Estatal</i>	
<i>Fisco Municipal</i>	
<i>Proporcionales</i>	
<i>Equitativas</i>	
<i>1.4 Características de la obligación fiscal.....</i>	<i>21</i>
<i>1.5 Momento en que nace la obligación fiscal.....</i>	<i>28</i>

### CAPÍTULO II

#### RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

<i>2.1 Definición.....</i>	<i>34</i>
<i>2.2 Naturaleza jurídica.....</i>	<i>36</i>
<i>2.3 Sujetos de la relación jurídico tributaria.....</i>	<i>40</i>
<i>2.4 Sujeto activo.....</i>	<i>41</i>
<i>2.5 Sujeto pasivo.....</i>	<i>43</i>
<i>2.6 Tercero auxiliar.....</i>	<i>45</i>

2.7 Características de la relación jurídico tributaria.....	48
2.8 Fundamento de la relación jurídico tributaria.....	48
2.9 Derechos y obligaciones de la relación jurídica tributaria.....	50

### CAPÍTULO III

#### DERECHO DE PETICIÓN

3.1 Artículo 8º Constitucional.....	54
3.2 Requisitos para ejercer el derecho de petición.....	55
De forma escrita	
De forma pacífica	
De forma respetuosa	
3.3 Elementos de la garantía de petición.....	56
Concepto	
Sujeto	
Objeto	
Obligación de la autoridad	
Emisión de un acuerdo por escrito	
Notificación del acuerdo escrito	
3.4 El derecho de petición y la consulta fiscal.....	65

### CAPÍTULO IV

#### DERECHO A LA INFORMACIÓN

4.1 Concepto.....	71
4.2 Naturaleza jurídica.....	72
4.3 Elementos del derecho a la información.....	73
4.4 Acceso a la información pública gubernamental.....	74
4.5 Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.....	75
4.6 El derecho a la información y la consulta fiscal.....	76

## CAPÍTULO V

### LA CONSULTA FISCAL, SU CONTESTACIÓN Y EFECTOS

5.1	<i>La Consulta Fiscal</i> .....	78
5.1.1	<i>Naturaleza jurídica</i> .....	80
5.2	<i>La consulta fiscal y la garantía de audiencia</i> .....	81
5.3	<i>Exposición de motivos de las reformas en materia de CONSULTA FISCAL</i> .....	81
5.4	<i>La consulta y su relación con la Ley Federal de Derechos del Contribuyente Artículos 2 y 9</i> .....	84
5.5	<i>La consulta y su relación con el Código Fiscal de la Federación</i> ...	87
5.6	<i>Modificación de la figura jurídica de la consulta fiscal</i> .....	91
5.7	<i>Efectos de la contestación a la consulta fiscal</i> .....	95
	<i>CONCLUSIONES</i> .....	103
	<i>BIBLIOGRAFÍA</i> .....	111

## INTRODUCCIÓN

Con la entrada en vigor de las reformas fiscales vigentes a partir del 1 de enero de 2007, llama la atención lo relativo a la modificación al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación (CFF), en la que se cambia la figura jurídica de la Consulta Fiscal.

De conformidad con lo señalado en el artículo 34, fracción III, párrafo 3º del CFF, se pretende que la resolución o contestación recaída a una consulta fiscal planteada por el contribuyente no sea impugnabile inmediatamente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sino hasta que la autoridad aplique dicho criterio en una resolución definitiva, es decir, una resolución que se conoce al ser contestada por la autoridad, no se puede impugnar inmediatamente, sino que el contribuyente se tiene que esperar hasta que la autoridad emita una resolución definitiva en la que haya aplicado el criterio planteado en la contestación a la consulta formulada por el contribuyente, lo que deviene en absurdo e ilógico, en virtud de que hay una indiscutible violación a la garantía de audiencia, pues no se permite al contribuyente impugnar la contestación a la consulta mediante un recurso ordinario, sino que orilla al contribuyente a acudir a los recursos extraordinarios.

Asimismo, la reforma en comento propició una contradicción de leyes, en virtud de que el artículo 9 y 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente establece claramente que sin perjuicio a lo establecido por el CFF, la contestación a la consulta tendrá carácter vinculatorio para las autoridades, y que los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, contra los actos dictados por las autoridades, como es el caso de la resolución a la consulta fiscal, y en la notificación de dichos actos se debe indicar el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el cual se debe de formular, sin embargo en el caso de la consulta fiscal esto no ocurre.

En tal virtud, es que se sostiene que la reforma efectuada a la consulta fiscal no cumple con los principios fundamentales que deben regir la contestación de la misma, razón por la cual a lo largo del desarrollo del presente tema de tesis, se pretende demostrar lo ociosa y absurda que resulta la reforma efectuada en materia de la consulta fiscal, por lo que el artículo 34 del CFF deberá de volver a su redacción anterior.

Para dicho cometido, el capítulo I aborda el tema de la obligación fiscal, analiza su fundamento y los elementos que la componen para dar paso a la relación jurídica tributaria y los sujetos que intervienen en ella, tema que trata el capítulo II.

En el capítulo III se analiza el derecho de petición y su relación con la consulta fiscal, así como su concordancia con el derecho al acceso a la información pública, tema que se maneja en el capítulo IV.

Finalmente, en el capítulo V se analiza la reforma a la consulta fiscal, su contestación y efectos.



# CAPITULO I

## OBLIGACIÓN FISCAL

### 1.1 Definición

La obligación fiscal tiene una íntima relación con las contribuciones ya que toda contribución implica un deber y todo deber implica una obligación, por ello resulta importante conocer el concepto general de obligación.

La definición clásica de obligación se encuentra en el derecho romano en la *Instituta* de Justiniano, y se define de la siguiente manera: *obligatio est iuris vinculum quo necessitate adstringimur alicuius solvendae rei secundum nostrae civitatis iura*; es decir, la obligación es el vínculo jurídico, que constriñe a la necesidad de entregar alguna cosa a otro según el derecho de nuestra ciudad.<sup>1</sup>

En el derecho romano se concebía a la obligación como el vínculo jurídico que enlazaba dos sujetos, acreedor y deudor, sometiendo así a este último a la exigencia del acreedor; sin embargo, la obligación no es un vínculo, sino que produce un vínculo entre acreedor y deudor.

Este vínculo se conoce como vínculo obligacional, que relaciona al sujeto activo con el sujeto pasivo; y que se extingue al desaparecer la obligación; pero la obligación no es en sí el vínculo.

Por su parte, el doctrinario Manuel Bejarano sostiene que la obligación “es la necesidad jurídica que tiene una persona llamada deudor, de conceder a otra, llamada acreedor, una prestación de dar, hacer o de no hacer”.<sup>2</sup> Bejarano manifiesta que es apropiado considerar a la obligación como una necesidad, en virtud de que

---

<sup>1</sup> BEJARANO SÁNCHEZ Manuel, *Obligaciones Civiles*, 5ª edición, Editorial Oxford, México 2002, p. 4.

<sup>2</sup> *Ibíd.* p. 5

cuando el sujeto no está obligado, tiene libertad de hacer o no hacer algo, mientras que cuando está obligado pierde cierta libertad, porque tiene la necesidad de actuar en determinado sentido, dicha necesidad derivada de una norma de derecho.

Ahora bien, en el caso de la obligación fiscal el vínculo se origina del deber y no es indispensable hablar de la existencia de personas físicas o morales para hacerlas sujetos pasivos de la obligación, sino que es suficiente hablar de la existencia de un patrimonio, aun sin titular -patrimonio afectación- para considerarlo como elemento de la obligación fiscal.

Hablar del contenido de la obligación fiscal es referirse al objeto de la misma, algunos consideran que el objeto de la obligación es solamente dar, pero otros piensan que la obligación tributaria también incluye un hacer, no hacer e incluso tolerar.

Al respecto, el maestro Hugo Carrasco Iriarte citado por Luis Humberto Delgadillo, opina que los elementos de dar, no hacer y tolerar, forman parte de la obligación tributaria, como se muestra a continuación:

“DAR. Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

HACER. Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo, presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etcétera.

NO HACER. El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo, expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalan las leyes.

TOLERAR. Implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad, es la esfera jurídica del particular y se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.”<sup>3</sup>

Considerando lo anterior, se define a la obligación fiscal como “toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, hacer o de no hacer.”<sup>4</sup>

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación contiene una definición semejante a la citada en el párrafo anterior, basta consultar su artículo 6o. que a la letra establece:

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

(...)

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

En este artículo se pueden contemplar los elementos de la obligación fiscal, es decir, el sujeto activo representado por la Federación, los Estados y Municipios, el sujeto pasivo es la persona física o moral que está obligada al cumplimiento de la obligación

---

<sup>3</sup> DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Editorial Limusa, México, 2004, p. 91

<sup>4</sup> *Ibíd.* p. 92

fiscal por colocarse en el supuesto de ley, y el objeto de la obligación, que es pagar las contribuciones; elementos que se analizarán a detalle más adelante.

De esta manera, se puede definir a la **obligación fiscal** como la conducta que **debe** realizar el sujeto pasivo cuando se coloca en un supuesto contemplado en la ley, dicha conducta puede ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

## 1.2 Naturaleza Jurídica

Como es sabido, una obligación se contrae por voluntad o por disposición legal, en el caso de la obligación fiscal ésta tiene su origen cuando el sujeto pasivo se coloca en el supuesto previsto en la ley, por lo tanto se trata de una obligación *ex lege*, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley, respetando los principios constitucionales contemplados en el artículo 31, fracción IV.

En esta obligación fiscal interviene un sujeto pasivo que es el deudor y un sujeto activo que es el acreedor o ente público, la relación que se conforma se regirá por las normas específicas de la actividad tributaria o financiera.

En esta obligación confluye el deber de un sujeto pasivo, con el derecho del acreedor público. Pero este derecho del acreedor público, debido a la naturaleza del derecho público, se configura, no solamente como derecho, sino como poder, deber o potestad a exigir el cumplimiento de la obligación, e incluso le faculta para el uso de la coacción para exigir el cumplimiento.

En relación a lo indicado, el sujeto activo de esta relación no puede dejar de cobrar las contribuciones, pues ello le impediría subsistir, y el Estado no puede renunciar a su existencia, ya que la misma representa la vida social que no le pertenece y que justifica la existencia del estado-gobierno. Así, para el sujeto activo de las contribuciones, es derecho y obligación cobrarlas.

En el caso del sujeto pasivo, no es necesario la voluntad de quien se convierte en contribuyente, para que éste se obligue a serlo; es suficiente que se ubique en la circunstancia que la ley considera hecho generador del crédito fiscal, para que su obligación surja, es decir, la obligación nace de la ley.

Lo anterior quiere decir que, salvo los casos de verdadera y rara excepción, la obligación fiscal se origina de una disposición legal; y, como queda expresado, no podrá ser de otra manera, pues nadie desea entregar el dinero para integrar fondos con que se pagarán servicios que en muchos casos no le benefician.

Por lo anterior, ha sido necesario que la Constitución establezca la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos.

### **1.3 Fundamentos de la Obligación Fiscal**

Al hablar del fundamento de la obligación tributaria, el tratadista Ernesto Flores Zavala menciona que “el fundamento inmediato de la obligación tributaria es la ley. Una persona esta obligada a pagar un impuesto porque la ley le impone esa obligación, pero, ¿porqué el Estado pude dictar esas leyes estableciendo impuestos, es decir, exigiendo de los particulares la entrega de parte de su renta o de su fortuna, lo que, obviamente, constituye para ellos un sacrificio?”<sup>5</sup>

En realidad, el único fundamento de la obligación tributaria es que el Estado tiene a su cargo tareas, atribuciones que le han sido impuestas por la colectividad, y que para su realización necesita diversos medios económicos. Es decir, la justificación o el fundamento no es sólo la necesidad de dinero, sino propiamente la existencia de atribuciones, de tareas que explican la necesidad de dinero. Esto significa que si el

---

<sup>5</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1967, p. 124

Estado desarrolla atribuciones que corresponde al pensamiento político colectivo, el impuesto que establezca para cubrir los gastos necesarios está en principio justificado, pero no lo estará en caso contrario. No habrá entonces de limitarse la investigación de la justificación del impuesto, a constatar la existencia de la necesidad económica por parte del Estado, sino que deberá de extenderse para determinar si esa necesidad corresponde a una atribución justificada, de acuerdo al criterio político, jurídico y filosófico de la colectividad.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que la idea del impuesto tiene una justificación sencilla y clara: que el Estado tenga medios para cumplir sus funciones y que estos medios se los proporcionen, según sus fuerzas económicas, los individuos sobre los que tiene potestad; la razón del impuesto es la del gasto a que se aplica, y la razón del gasto es la necesidad del fin a que se refiere.

El poder de imposición o la potestad tributaria con que cuenta el Estado a través del Congreso de la Unión, es una de las manifestaciones más claras y evidentes de la soberanía del pueblo, y como expresión de ese poder se deriva el principio de reserva de la ley en materia de contribuciones.

Con fundamento en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución, toda contribución debe regularse mediante ley de carácter formal y material, de lo contrario y de no ser así, toda contribución sería ilegítima. La ley constituye el ineludible respeto a la soberanía, pero también el respeto a la seguridad jurídica del individuo en su derecho a no ser gravado sino por sus representantes legítimos.

La facultad conferida al Congreso de la Unión para que mediante la expedición de leyes establezca contribuciones necesarias para cubrir el gasto público es conocida como potestad tributaria; mediante esta potestad, se recaudan ingresos para cubrir el presupuesto de egresos al que se refiere la fracción IV del artículo 74 Constitucional.

En virtud de lo anterior y de conformidad con el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, es obligación de todos los mexicanos contribuir para el gasto público siempre y cuando las contribuciones nazcan y se regulen mediante la ley, es decir, se cumpla con el principio de reserva de ley, también conocido bajo el aforismo “*nullum tributum sine lege*”.

Sin embargo, no basta con que las contribuciones nazcan y se regulen mediante la ley, sino que deben establecerse siguiendo los principios señalados en la fracción IV del citado artículo 31, a saber que las contribuciones deben ser: generales, obligatorias, vinculadas con el gasto público, proporcionales y equitativas para todos los contribuyentes. A continuación se analizan estos principios.

## **PRINCIPIOS DE LAS CONTRIBUCIONES**

**Generales.** El principio de generalidad tiene como antecedente histórico el artículo 13 de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de Francia, de 1789 que prescribe: “Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común; ésta debe ser repartida por igual entre todos los ciudadanos en razón de sus posibilidades”.

Antes de la promulgación de esa Declaración, los tributos se imponían a los vencidos, o bien se exigía a determinados grupos sociales; pero la revolución Francesa puso fin a esas prácticas arbitrarias y desde entonces, se exige que la obligación de pagar impuestos corresponda a todos.

**Obligatorias.** En el caso de México, la Constitución Política señala textualmente que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, se consideran mexicanos aquellos que encuadran en alguna de las hipótesis previstas en el artículo 30 de la Carta Magna.

**Vinculadas al Gasto Público.** El propósito de las contribuciones es sostener los servicios públicos, por lo que sólo la Federación, los Estados y los Municipios, son los únicos que tienen la facultad de percibir ingresos y por ende, distribuirlos; sin embargo, toda erogación que pretendan realizar, debe estar prevista en el Presupuesto de Egresos de la Federación ya que la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer los gastos previstos en el mismo.

A fin de comprender mejor este principio, a continuación se analiza de manera específica el tema del fisco en los diferentes niveles de gobierno.

### **El Fisco Federal**

Como ya se ha señalado, el Estado es el sujeto activo de la obligación fiscal, entendiendo al Estado como una institución pública dotada de personalidad jurídica, es decir, una entidad de derecho.

Antes de abordar el tema del fisco federal es importante analizar los antecedentes del régimen federal de nuestro país.

A partir de la Constitución de 1857, nuestro país acogió el régimen Federal, por voluntad unánime del Congreso Constituyente al aprobarse, por 84 diputados el artículo respectivo que en sustancia decía: es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República, representativa, democrática, federativa compuesta de Estados libres y soberanos, en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida, según los principios de esta ley fundamental, para todo lo relativo a los intereses comunes y nacionales, al mantenimiento de la unión y a los demás objetos expresados en la Constitución.

La Constitución vigente reafirma lo anterior en el artículo 40, pues se reitera la soberanía y libertad de los Estados en cuanto a su régimen interior, esta soberanía y



libertad, que desde el punto de vista jurídico se traduce en “autonomía”, es ejercitable en el terreno político y en el de gobierno dentro de la demarcación establecida por la Ley suprema.

Una vez mencionado lo anterior, y como es del conocimiento de todos, el Estado necesita recursos para satisfacer las necesidades de carácter público, razón por la cual el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece como obligación de todos los mexicanos la siguiente:

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

De lo anterior, se desprende que en el orden fiscal mexicano, son tres los sujetos activos, a saber:

- La Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal,
- Los Estados, el Distrito Federal y
- Los municipios

Estos tres sujetos, pueden ejercer la potestad tributaria a través del poder legislativo y dentro de los límites que establece la propia constitución.

Arrijo Vizcaino señala que la Federación, “esta constituida por la unión de diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que a través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de moneda, la construcción y

administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.”<sup>6</sup>

En la federación opera una distribución vertical de poder y de control recíproco, que se lleva a cabo por los órganos constituidos en los distintos niveles de gobierno, en los que hay que reconocer que existen alcances y limitaciones competenciales; esta distribución de competencias se encuentra prevista en el artículo 124 de la Constitución, dicho precepto establece que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

De esta manera la Constitución otorga a la Federación facultades exclusivas, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación señala lo siguiente:

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

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

(Séptima Época, Primera Parte. Vol. 6, pág. 72, Poder Judicial de la Federación, Tesis de Ejecutorias 1917-1985, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, Primera Parte, Pleno, México, 1985.)

De lo anterior, se desprende que el sistema fiscal federal abarca facultades exclusivas, además de las prohibiciones expresas para los Estados y aquellas que restringen la facultad para los Estados a una autorización federal.

---

<sup>6</sup> ARRIJOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 19ª Ed, Editorial Themis, México, 2005, p. 146

Así, el citado artículo 124 constitucional establece una reserva expresa de ley como facultades para el orden federal; atendiendo a esto, la Constitución establece las facultades del fisco federal de la siguiente manera:

La fracción XXIX del artículo 73, otorga al Congreso de la Unión potestad tributaria exclusiva en las materias siguientes:

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

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

La exclusividad de la federación en el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales, a los que hace referencia el numeral 2 de la fracción arriba citada, se debe a que la propiedad de dichos recursos corresponde originariamente a la Nación, por lo tanto el Congreso de la Unión es el indicado para establecer el régimen tributario al que se someten dichos bienes.

En cuanto a las contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, se establece una contribución federal atendiendo a la equidad, toda vez que

se deben gravar de manera uniforme, sin importar el lugar en donde realicen sus actividades.

Por otro lado el primer párrafo del artículo 131 señala una facultad más a favor de la federación y es la siguiente:

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

Esta es una facultad reservada para la federación, para gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos, en adición a lo señalado en las fracciones III a la VIII del artículo 117 que mencionan lo siguiente:

Los Estados no pueden, en ningún caso:

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

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

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

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.

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

VIII.- Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

De lo anterior, se entiende que estas facultades son exclusivas de la Federación.

### **El Fisco Local**

En atención a nuestra organización política, ahora consideraremos al fisco local o estatal; rigiéndonos por el principio establecido en el artículo 124 de la Constitución federal, el fisco de las entidades federativas dispone de las facultades con las limitaciones que la misma constitución establece.

Así, la fracción IX del artículo 117 de la Constitución Federal establece que el fisco local requiere del consentimiento del Congreso de la Unión para:

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

El Congreso de la Unión y las Legislaturas de los Estados dictarán, desde luego, leyes encaminadas a combatir el alcoholismo.

Asimismo, el artículo 118 establece:

Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

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

II.- Tener, en ningún tiempo, tropa permanente ni buques de guerra.

III.- Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente, que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al Presidente de la República.

De esta manera, y siguiendo con el principio constitucional del 124 todas las materias que no sean exclusivas de la federación podrán ser gravadas por los Estados.

Ahora bien, tenemos el caso del Distrito Federal, éste es un territorio que está bajo soberanía del Estado federal sin ser parte de ningún estado o provincia integrante de la federación o estar bajo la administración de alguno de estos, tal como lo establece el artículo 44 constitucional que a la letra señala:

La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General.

No obstante, a partir de las reformas de 1996 se le otorgó al Distrito Federal soberanía para que su gobierno estuviera a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local.

Se establecieron como autoridades locales del Distrito Federal, la Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia.

Asimismo, la distribución de competencias entre los Poderes de la Unión y las autoridades locales del Distrito Federal se sujetará a las siguientes disposiciones:

Corresponde al Congreso de la Unión:

I.- Legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;

II.- Expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal;

III.- Legislar en materia de deuda pública del Distrito Federal;

(...)

B. Corresponde al Presidente de los Estados Unidos Mexicanos:

I.- Iniciar leyes ante el Congreso de la Unión en lo relativo al Distrito Federal;

II.- Proponer al Senado a quien deba sustituir, en caso de remoción, al Jefe de Gobierno del Distrito Federal;

III.- Enviar anualmente al Congreso de la Unión, la propuesta de los montos de endeudamiento necesarios para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal. Para tal efecto, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal someterá a la consideración del Presidente de la República la propuesta correspondiente, en los términos que disponga la Ley;

IV.- Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión respecto del Distrito Federal; y

V.- Las demás atribuciones que le señale esta Constitución, el Estatuto de Gobierno y las leyes.

C. El Estatuto de Gobierno del Distrito Federal se sujetará a las siguientes bases:

BASE PRIMERA.- Respecto a la Asamblea Legislativa:

(...)

V.- La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

a).- Expedir su ley orgánica, la que será enviada al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para el solo efecto de que ordene su publicación;

b).- Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Dentro de la ley de ingresos, no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya autorizado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del presupuesto de egresos del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

La Asamblea Legislativa formulará anualmente su proyecto de presupuesto y lo enviará oportunamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para que éste lo incluya en su iniciativa.

Serán aplicables a la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso c) de la fracción IV del artículo 115 de esta Constitución;

c).- Revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de la entidad de fiscalización del Distrito Federal de la Asamblea Legislativa, conforme a los criterios establecidos en la fracción VI del artículo 74, en lo que sean aplicables.

La cuenta pública del año anterior deberá ser enviada a la Asamblea Legislativa dentro de los diez primeros días del mes de junio. Este plazo, así como los establecidos para la presentación de las iniciativas de la ley de ingresos y del proyecto del presupuesto de egresos, solamente podrán ser ampliados cuando se formule una solicitud del Ejecutivo del Distrito Federal suficientemente justificada a juicio de la Asamblea.

El titular de la entidad de fiscalización del Distrito Federal será electo por las dos terceras partes de los miembros presentes de la Asamblea Legislativa por periodos no menores a siete años y deberá contar con experiencia de cinco años en materia de control, auditoría financiera y de responsabilidades;

d).- Nombrar a quien deba sustituir en caso de falta absoluta, al Jefe de Gobierno del Distrito Federal;

e).- Expedir las disposiciones legales para organizar la hacienda pública, el presupuesto, la contabilidad y el gasto público del Distrito Federal, y la entidad de fiscalización dotándola de autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones. La función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de posterioridad, anualidad, legalidad, imparcialidad y confiabilidad;

Es importante señalar que al Distrito Federal también se le aplican las prohibiciones y limitaciones que la Constitución establece para los estados.

### **El Fisco Municipal**

El concepto jurídico de municipio tiene su origen en el antiguo Imperio Romano, eran las ciudades sometidas a Roma y que gozaban de los derechos romanos. De ahí



pasó a España, y posteriormente a América con la Conquista Española, dando las ordenanzas municipales Hernán Cortés.

La Constitución de 1824 estableció las bases de la libertad de los estados para que organizaran su régimen interior, pero fue hasta la Constitución de 1917, con Venustiano Carranza cuando se reforma el artículo 115 estableciendo que la base de la división territorial y de la organización política administrativa de los estados de la federación es el municipio libre.

Se entiende el municipio como “una persona de derecho público que se constituye por un territorio determinado, que tiene como fin administrar sus propios recursos, pero que depende en mayor o menor medida de una entidad pública superior (entidades federativas).”<sup>7</sup>

En términos generales el fisco municipal se encarga de administrar los recursos y bienes patrimoniales con que cuenta un ayuntamiento, así como de la distribución y aplicación de dichos recursos mediante el gasto público para alcanzar los objetivos de gobierno de la comunidad.

Los recursos municipales son los fondos con que cuenta el ayuntamiento y los ingresos que tiene derecho a recibir en el ejercicio fiscal. Estos recursos municipales sirven para cubrir las necesidades de la comunidad, así como para asegurar el sostenimiento del municipio.

Los mecanismos con que cuenta el municipio para conseguir recursos son los que se encuentran contemplados en la fracción IV del artículo 115 constitucional, que señala:

---

<sup>7</sup> HERNÁNDEZ GAONA Pedro E., *Derecho Municipal*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991, p. 9

Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio Libre, conforme a las bases siguientes:

(...)

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a).- Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

b).- Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las Legislaturas de los Estados.

c).- Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de los Estados o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley.

Además los municipios tendrán percepciones por participaciones federales que establece la fracción XXIX del artículo 73 constitucional y las derivadas de los convenios de coordinación fiscal que se celebran entre la Federación y las entidades federativas.

Debido a los problemas suscitados en materia de competencia tributaria entre Federación, Estados y Municipios, se expidió la Ley de Coordinación Fiscal, cuyo objetivo es precisamente coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Retomando los principios señalados en la fracción IV del artículo 31 Constitucional las contribuciones deben recaudarse de manera proporcional y equitativa, dichos principios consisten en lo siguiente:

**Proporcionalidad.** Se refiere a que todos los sujetos pasivos deben aportar de manera justa y de acuerdo a su capacidad contributiva, una parte de sus ingresos para sufragar los gastos del Estado, de tal manera que aquellos sujetos que obtengan mayores ingresos contribuirán más para los gastos públicos y aquellos sujetos que obtengan menores ingresos, contribuirán en menor proporción, esto se realiza a través de la existencia de tarifas progresivas en las que se establecen

diferencias dependiendo del nivel de ingresos de las personas para que en cada caso el impacto de la contribución a pagar sea distinto.

La proporcionalidad considera las características y las distintas capacidades contributivas de los sujetos para que el gravamen del mismo, no sea por ningún motivo exorbitante y ruinoso.

Con base en lo anterior, podemos decir que si el gravamen de una contribución no va en relación a los ingresos obtenidos por el sujeto pasivo se estará vulnerando el principio de proporcionalidad. Sirve de sustento la siguiente jurisprudencia:

CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. CONSISTE EN LA POTENCIALIDAD REAL DE CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consisten en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.<sup>8</sup>

De manera que, a pesar de que el principio de capacidad contributiva no esté expresamente establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, éste debe considerarse como un requisito fundamental para que se cumpla con el principio de proporcionalidad.

---

<sup>8</sup> Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Novena Época, Pleno, Noviembre de 1999, p. 22.

**Equidad.** Aristóteles decía que la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, lo cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

Al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la Ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente, o sea, tratar a los iguales de manera igual.<sup>9</sup>

En virtud de lo anterior, se puede decir que la equidad se refiere a la situación de igualdad que deben guardar todos los sujetos pasivos que se encuentren en una misma hipótesis jurídica (mismo impuesto) prevista por la norma. En otras palabras, este principio exige tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales frente a la ley tributaria garantizando así una justa distribución de las cargas.

Desafortunadamente, el legislador muchas veces no desea asumir la realidad económica del contribuyente, sino que crea su propia realidad.

#### **1.4 Características de la obligación fiscal**

Una vez que hemos precisado el fundamento de la obligación fiscal, debemos mencionar las características principales de la misma y los elementos que la componen.

En primer lugar se trata de una obligación *ex lege*, en donde el sujeto activo es el Estado mediante sus órganos, los cuales tienen como finalidad la recaudación del

---

<sup>9</sup> Semanario Judicial de la Federación, 7ª. Época, V. 145– 150, 1ª parte, p. 123.

ingreso o la realización de un objetivo especial de naturaleza económica, política o social.

Esto es así, en atención a lo que dispone nuestra Constitución en el artículo 31, fracción IV, en donde se determina claramente al Estado como el sujeto activo y a los contribuyentes como sujetos pasivos.

Sin embargo, para entender más a fondo la obligación fiscal es necesario analizar lo que es una contribución, el destino que ésta tiene y los principios tributarios que deben respetarse.

En principio para que el Estado pueda satisfacer las necesidades de la sociedad y realizar sus objetivos y finalidades de política social y económica es necesario que obtenga los recursos suficientes, y esto se logra a través de la imposición obligatoria de contribuciones a cargo de los sujetos pasivos o gobernados.

Cuando hablamos de la “contribución” nos estamos refiriendo a la acción de dar, de pagar, de aportar algo ya sea en dinero o en especie para determinado fin; por ello algunos tratadistas del Derecho Tributario definen lo que es el tributo, mejor conocido por el Derecho Mexicano como contribución, de acuerdo a lo establecido por los artículos 31, fracción IV, 73, fracción IV, 74, fracción IV de la Constitución, 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación entre otros. Por tanto, se considera que los conceptos tributo y contribución son sinónimos puesto que ninguna disposición mexicana hace mención al concepto de tributo.

Por su parte Sergio Francisco de la Garza define a las contribuciones como “las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.<sup>10</sup>

---

<sup>10</sup> Garza, Sergio Francisco de la. *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa, 1999, p. 320.

Por lo anterior, se puede establecer que la contribución es una prestación en dinero o en especie que los contribuyentes entregan al Estado, quién en virtud de su potestad de imperio tiene derecho a percibir y cuyo destino debe ser la cobertura de los gastos públicos previstos y autorizados por el Presupuesto de Egresos.

Cabe señalar que es indispensable que las contribuciones se encuentren previstas en la Ley para que el Estado pueda exigir su cobro, así como también que el contribuyente realice la hipótesis normativa o presupuesto de hecho contenido dentro de la Ley, para que tenga obligación de contribuir, cumpliendo así voluntariamente con el pago de la contribución porque en el caso de que no lo haga, lo hará el propio Estado de manera coercitiva.

A esta relación que surge y debe existir para el nacimiento de las contribuciones es a la que se denomina Relación Jurídico Tributaria, la cuál es una relación personal, de derecho, en dónde el sujeto activo o acreedor es el Estado, quién por su soberanía o facultad de imperio tiene derecho a percibir la contribución y el sujeto pasivo o deudor es el contribuyente, quién tiene la obligación de pagar la prestación, es decir, la contribución.

Ahora bien, de acuerdo a lo establecido por el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Los impuestos son la principal fuente de recursos que tiene el Estado, de acuerdo con Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, haciendo mención a Giuliani Fonrouge, definen a los impuestos como “las prestaciones en dinero o en especie,

exigidas por el Estado en virtud del poder de imperio, a quienes se hallen en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles”.<sup>11</sup>

El artículo 2, fracción I del Código Fiscal de la Federación define lo que son los impuestos de la siguiente manera:

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

Al señalar que los impuestos los deben pagar quienes “se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la norma”, se está refiriendo a lo que se denomina Hecho Imponible o Situación Jurídica o de Hecho, el cual se analiza a continuación.

### **Hecho Imponible**

El Diccionario Jurídico Mexicano señala que “la obligación tributaria siempre estará presidida por una hipótesis normativa establecida en ley. Sin esta última la presencia de la primera sería más que imposible.”<sup>12</sup>

En virtud de lo anterior, el hecho imponible se refiere a aquella hipótesis o circunstancia que el legislador prevé en la ley, para que al encuadrar el particular en ella, surja el crédito fiscal, que conlleva entonces a la obligación tributaria de pagar la contribución, con el propósito de aportar a los gastos del Estado y prevenir que éste intervenga coercitivamente.

---

<sup>11</sup> Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Trillas, 1991, p.46.

<sup>12</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo F-L, 13ª ed, Porrúa, México, 1999, p. 294



Dicha situación jurídica, forzosamente debe estar contemplada en una norma jurídica formal y materialmente hablando para que pueda surgir el crédito fiscal, pues de lo contrario el Estado no podrá percibir contribución alguna ya que el contribuyente jamás se encontrará obligado a su pago puesto que no encuadrará en la obligación.

Así, la obligación de cubrir un impuesto deriva de los propios actos ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. A continuación se analizará el hecho generador de la obligación fiscal.

### **Hecho generador**

Anteriormente se señaló que la obligación fiscal tiene como origen la ley, sin embargo, para su nacimiento en el mundo fáctico es necesario que se genere el supuesto concreto contemplado por el legislador.

Al respecto, Delgadillo Gutiérrez señala que hay que hacer una clara distinción entre hecho generador y hecho imponible, pues en muchas ocasiones se confunde; así cuando hablamos de hecho generador nos referimos a la “realización del supuesto previsto en la norma, que dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer; el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.”<sup>13</sup>

De esta manera podemos decir que el hecho generador es esa situación jurídica o de hecho prevista por la ley para que nazca la obligación de pagar la contribución que como consecuencia de la misma se produzca, y a la que se refiere el multicitado artículo 6o. de nuestro Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>13</sup> DELGADILLO GUTIERREZ Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Editorial Limusa, México, 2004, p.94

Asimismo, el hecho generador determina:

- a) El momento en que nace la obligación tributaria principal.
- b) El sujeto pasivo principal
- c) Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención
- d) El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etcétera.
- e) Distinción de los tributos *in genere*.
- f) Distinción de los tributos en especie.
- g) Clasifica los impuestos en directos e indirectos.
- h) El criterio para la interpretación de la ley tributaria.
- i) Los casos concretos de evasión.<sup>14</sup>

De lo anterior se desprende que el hecho generador de la obligación fiscal es una circunstancia o hecho que al realizarse, hace que se genere la obligación de pago de la contribución y, consecuentemente, el crédito fiscal.

El hecho generador es lo que se llama supuesto jurídico, hecho concreto o hipótesis, para que se aplique la ley; es el hecho generador, circunstancia o situación que genera la obligación de pagar el impuesto, por ello se le llama hecho generador del crédito fiscal.

De ahí que el artículo 60. de nuestro Código Fiscal indique que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

---

<sup>14</sup> *Ibíd.* p. 95

Evidentemente, el hecho generador de la obligación fiscal es ese supuesto jurídico para que nazca la obligación de pagar el crédito fiscal, que con tal realización se genera simultáneamente.

Ahora bien, es importante señalar que el legislador no puede crear a su arbitrio la existencia de contribuciones, sino que primero tiene que hacer un estudio y análisis minucioso de lo que obtendrá con la creación de una nueva, los sujetos que quedarán comprendidos dentro de ésta y la posibilidad de pago de la contribución, es decir, el legislador debe asegurarse de que el hecho imponible que cree tenga los elementos básicos.

De acuerdo con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación toda contribución debe cumplir con los elementos de sujeto, objeto, base y cuota o tarifa para no violentar el principio de legalidad consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

El Código Fiscal no define con precisión todos y cada uno de los elementos señalados y solo hace una breve mención de los mismos, al igual que no especifica otro de los elementos de gran importancia que deben tener los impuestos que es el de la época de pago del mismo. A continuación se abordarán estos elementos.

### **Sujetos**

Son las personas físicas y morales que tienen la obligación de pagar el impuesto en favor del Estado.

### **Objeto**

Es el elemento material, económico, real y visible que justifica la existencia de un impuesto. Este elemento responde a la pregunta ¿Qué es lo que se grava?.

## **Base**

Es la cantidad sobre la cual se va a pagar el impuesto. Es una cantidad o porción de lo gravado por la ley, que tendrá que determinar el contribuyente para saber realmente el gravamen que esta obligado a pagar.

## **Cuota o tarifa**

Es la cantidad que se le va a aplicar a la base del impuesto. Tarifa es un en listado en donde con relación a los ingresos obtenidos por el contribuyente, se calcula lo que se ha de pagar; mientras que la cuota es un porcentaje específico a aplicar al resultado fiscal.

## **Época de Pago**

Es el periodo o lapso de tiempo en el que el impuesto determinado por el contribuyente o el retenido por el patrón según sea el caso, debe ser pagado y enterado por el contribuyente mediante declaración que se presenta en los lugares propiamente establecidos para ello.

Ahora bien, todo tipo de contribuciones tienen que cumplir con los principios o garantías constitucionales consagradas en el artículo 31, fracción IV y con los elementos ya señalados ya que si carecen de alguno de ellos, se estará causando una afectación al gobernado que se traduce en una violación a su seguridad jurídica.

### **1.5 Momento en que nace la obligación fiscal**

El Código Fiscal de la Federación, establece en su artículo 6o. que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurren.

Por lo anterior, Flores Zavala dice que no es necesaria la resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito; éste nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal, es sólo declarativa de la existencia del crédito.

“El momento en que nace la obligación tributaria es de suma importancia, como lo ha señalado Sáinz de Bufanda, pues permite:

1. El momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, *v.gr.*, presentación de declaraciones, deber de prestar asistencia e informe a los órganos de inspección y en general todos los encaminados a hacer posible a la administración la función pública de gestión tributaria;
2. Determinar la ley aplicable, que puede ser no la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el producirse el acto administrativo liquidatorio;
3. Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia en que el débito fiscal surja;
4. Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición;
5. Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes;
6. Determinar la época en que la obligación tributaria es exigible, y por tanto, de ahí fijar el momento inicial para el cómputo de plazos de prescripción, y
7. Determinar las sanciones aplicables.”

“La doctrina y la legislación extranjera varía entre dos grandes sistemas, uno, el más antiguo, que va en decadencia generalizada es aquel que sostiene que el crédito fiscal nace en el momento en que la autoridad administrativa determina la cantidad que debe pagar el contribuyente otorgando de tal suerte, eficacia constitutiva al referido acto administrativo. El otro, que tiene preponderancia en América y que va generando adeptos doctrinarios y encontrando consagración en la mayoría de las legislaciones, es el que consideran (como en el caso de México), que es el hecho generador el que hace nacer el crédito fiscal, sin necesidad de ninguna determinación de autoridad administrativa, la cual, si bien puede ocurrir en algunos tributos, tiene simplemente una eficacia declarativa, pero nunca constitutiva del crédito fiscal.”<sup>15</sup>

Ahora bien, en cuanto a la determinación de la obligación fiscal Sergio Francisco de la Garza cita la opinión de Jarach, quien afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración, en el cual ésta manifiesta su pretensión contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.”

Asimismo, el autor de referencia expresa su propio concepto de determinación de la obligación fiscal, señalando que “es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que ha realizado un hecho generador que le es imputable, o un acto de la administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa alícuota ordenada por la ley.”<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> DE LA GARZA. Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Op Cit, p. 537

<sup>16</sup> *Ibíd.* p. 543

Ahora bien, en nuestro derecho pueden señalarse varias clases de determinación o liquidación, según el sujeto que las realice y según la base conforme a la cual se efectúe, al respecto el doctrinario De la Garza señala:

“A). Determinación según el sujeto que la realice;

a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo dispone la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. A esta forma de determinación la llaman los tratadistas “determinación por el sujeto pasivo”, “autodeterminación” y “autoimposición”. La determinación efectuada por el sujeto pasivo es definitiva, y lo hace responsable por su contenido, sin perjuicio de su revisión y eventual rectificación por parte de la autoridad administrativa.

b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí solo, sin su colaboración.

c) La determinación de la base imponible o aún de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal.

B). Determinación según la base conforme a la cual se realice;

a) Determinación con base presunta. Existe cuando, sea la administración tributaria, o sea el propio sujeto pasivo principal, la base imponible se determina con ayuda de presunciones establecidas en ley.

b) Determinación con base cierta. Es la que ejecuta, sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica.

c) La determinación con base estimativa, resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una “base cierta”, y no habiendo “base presunta” establecida por la ley, mediante los hechos que puede comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obra en su poder, y los medios de investigación económica, llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.”<sup>17</sup>

Por otra parte, el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación vigente, señala en su tercer párrafo que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

De esta forma, queda claro que nuestro Derecho positivo contempla las dos alternativas de determinación señaladas; esto es, la autodeterminación en un primer plano, y sólo por excepción la efectuada por la autoridad administrativa competente, tal y como lo señala el último párrafo del artículo 6o. invocado, que establece que cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto del mismo ejercicio.

Ahora bien, es necesario precisar con claridad la diferencia que existe entre el nacimiento de la obligación fiscal y la exigibilidad de la misma, al respecto De la Garza menciona “el nacimiento consiste en la aparición o creación de un vínculo entre el acreedor (administración tributaria, por lo general), y el deudor. La exigibilidad, por el contrario, consiste en que el ente público-titular del crédito

---

<sup>17</sup> Ídem.



tributario, esté legalmente facultado para compeler al deudor del tributo al pago de la prestación”

Sobre el particular, el Código Fiscal de la Federación establece en el cuarto párrafo del artículo 6o. que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que el propio numeral señala.

Como consecuencia de lo anterior, el artículo 145 del Código invocado, dispone que las autoridades fiscales exigirán el pago de créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el Procedimiento Administrativo de Ejecución.

“Es entonces, vencido el plazo y no pagado el crédito, cuando el crédito se convierte en exigible, y se presenta el caso de que la administración fiscal proceda a hacerlo efectivo por medio del procedimiento coercitivo.”<sup>18</sup>

De esta manera, con el nacimiento de la obligación fiscal se da paso al esquema de la relación jurídico tributaria, misma que se analizará en el siguiente capítulo.

---

<sup>18</sup> DE LA GARZA. Sergio Francisco, Op Cit, p. 548

## CAPITULO II

### RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA

#### 2.1 Definición

Como ya quedó señalado en el capítulo anterior, la relación que se entabla entre el Estado y los particulares como consecuencia de la aplicación de cualquiera de las contribuciones previstas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación es conocida como relación jurídico tributaria.

Cuando el particular se encuentra en el supuesto jurídico previsto en la Ley Fiscal como generador de la contribución, surge la relación jurídica tributaria, que implica la obligación fiscal y que tiene como elementos personales al sujeto activo, el fisco, y al pasivo, el contribuyente, y el objeto que es la entrega del tributo.

La relación que se guarda entre el contribuyente y el Estado en su carácter de acreedor de las contribuciones, es la relación jurídico tributaria, la cual principalmente se basa en el hecho de que el gobernado al ser el sujeto pasivo tiene la obligación de contribuir en los gastos públicos y el Estado en su postura de sujeto activo tiene la obligación de recaudar esas contribuciones. A continuación se señala la definición que el maestro Narciso Sánchez establece.

“La relación jurídico tributaria es el enlace o vinculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuándo ha nacido el deber conducente, quién debe pagarlo o quién debe determinarlo y exigirlo. Ese enlace nace cuando una norma jurídica, con carácter general, obligatorio e impersonal tipifica el hecho generador del tributo, y demás elementos del mismo para que pueda conocer, interpretar, entender y cumplir

esa prestación, es por eso que desde el momento en que el Estado estatuye la obligación contributiva está fincando la esencia de la relación jurídica tributaria.”<sup>19</sup>

En este sentido, al realizar situaciones jurídicas o de hecho contenidas en una norma tributaria, es de entenderse la relación jurídica entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación fiscal, el primero debe aportar una proporción de su capital para cubrir el gasto público y el segundo debe recaudar y en dado momento debe exigirlo coactivamente, como la ley se lo autoriza.

Al Estado como sujeto activo le compete vigilar que se lleve a cabo el cumplimiento de la obligación tributaria y el contribuyente como sujeto pasivo debe cubrir esa obligación que tiene a su cargo y en el supuesto de que el contribuyente incumpla con su ya mencionada obligación, al fisco le corresponde hacerlo cumplir coactivamente como lo autoriza la ley para recaudar de manera forzosa la contribución.

Por otra parte, Alejandro Boeta Vega nos da la siguiente definición: “la relación tributaria es un vínculo jurídico que se establece entre sujeto llamado activo, Estado, y otro sujeto llamado pasivo, el contribuyente, cuya única fuente es la ley y nace en virtud de la ley, por cuya realización el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica de cumplir con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, cierta cantidad de bienes, generalmente dinero, que éste debe destinar a la satisfacción del gasto público”<sup>20</sup>.

Esta definición presenta en primer lugar a los sujetos de la relación jurídico tributaria y posteriormente a la fuente de la relación en comento, que es la ley, haciendo énfasis en que esta relación encuentra su nacimiento en la ley misma, la cual

---

<sup>19</sup> SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, México, 1999. Pp. 337-338

<sup>20</sup> BOETA VEGA, Alejandro. *Derecho Fiscal. Teoría y Práctica*, Ed. Eacsa, México, 2ª Edición, 1992, p. 47.

encamina al contribuyente a entregar al Estado ciertos bienes, generalmente dinero para que éste los destine al gasto público.

Arturo de la Cueva muestra un elemento más de la relación jurídico tributaria al señalar que: "...la relación tributaria establece un vínculo entre el poder de la autoridad y el contribuyente, de lo cual derivan derechos y obligaciones recíprocos, toda vez que la autoridad también tiene deberes de esta naturaleza e inclusive pueden quedar comprendidas terceras personas, considerándose que la materia sobre la que versan tales obligaciones mutuas son generalmente de carácter administrativo."<sup>21</sup>

El autor hace mención de la existencia de derechos y obligaciones recíprocos entre el contribuyente y el Estado. Esto nos hace llegar a la conclusión que la relación tributaria no es una relación de poder, sino de derecho, ya que hay reciprocidad de derechos y obligaciones entre los sujetos que la integran. Al respecto, abundaremos sobre esta afirmación a continuación.

## **2.2 Naturaleza jurídica**

La naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria se refiere a una relación de derecho, en la que es menester el respeto de las garantías tributarias, como el principio de proporcionalidad, por lo que es imposible afirmar que la relación jurídico tributaria prevalece en disposiciones que no respetan las garantías consagradas en nuestra Carta Magna.

El reconocido doctrinario argentino Jarach menciona que "la naturaleza y estructura de la relación tributaria pueden ser adecuadamente comprendidas si se la compara

---

<sup>21</sup> De la Cueva, Arturo, *Derecho Fiscal*, Ed. Porrúa, México, 1ª Edición, 1999, p. 74.

por un lado con la relación jurídica del derecho penal y por otro lado con la relación jurídica obligacional del derecho privado.”<sup>22</sup>

La relación jurídica del derecho penal y la de derecho privado tienen muchas diferencias con la tributaria, pero también guardan características similares, nos ayudan a comprender de una mejor manera la naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria, como se muestra a continuación.

Jarach señala que “Es evidente la analogía entre la relación del derecho tributario material y la relación jurídica penal. En efecto, en ambas materias se trata de ramas del derecho público. En ambas se rige como principio fundamental de carácter institucional el principio de legalidad o de reserva, esto es, el principio por el cual la ley puede dar origen a la relación jurídica.

En el derecho penal dicho principio se expresa con el aforismo jurídico: *Nullum crimen et nulla poena sine lege*, y en el derecho tributario paralelamente con el aforismo: *Nullum tributum sine lege*.”<sup>23</sup>

De lo anterior se desprende que entre la relación tributaria y la relación jurídica penal existe un elemento fundamental conocido como principio de legalidad. Este principio no puede tener otro significado que el de “...atribuir a la Ley la fuente exclusiva de la relación jurídico tributaria, lo que se traduce en la proposición siguiente: la ley debe definir en forma exhaustiva los supuestos y los elementos constitutivos de las obligaciones tributarias. Dicho de otro modo, la ley debe contener la definición completa de todos los elementos de la obligación tributaria...”<sup>24</sup>

---

<sup>22</sup> Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina, 1ª Edición, 1969, p. 153.

<sup>23</sup> *Ibid.*, p.154.

<sup>24</sup> *Ídem.*

Como se analizó en el capítulo anterior, el principio de legalidad encuentra su fundamento en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en lo concerniente a la relación jurídica penal, que es la que equiparamos en este momento con la tributaria establece que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

“Por otra parte, no puede negarse el paralelismo entre la relación jurídica tributaria y las relaciones de derecho privado. En efecto, la relación jurídica tributaria es una relación cuyo objeto es la prestación de una suma de dinero, es decir, una obligación de dar, con la misma estructura de vínculo jurídico entre sujetos que tienen las relaciones jurídicas del derecho privado.

Sería un error señalar como elemento diferencial el hecho de que en el derecho privado predominan las relaciones de origen contractual, mientras que en el derecho tributario sustantivo hay únicamente obligaciones con su origen en la ley. En efecto, también en el derecho privado existen las obligaciones legales, esto es, con fuente exclusivamente en la ley, tales como las obligaciones alimenticias en el derecho de la familia o las obligaciones que tradicionalmente se consideran como derivadas del delito...”<sup>25</sup> Lo anterior denota que la relación tributaria encuentra similitud con la de derecho privado en la obligación de dar que caracteriza a ambos vínculos.

Ahora bien, la Enciclopedia Jurídica Mexicana citando a Jarach enumerar las siguientes proposiciones:

“a) La relación jurídica tributaria es una relación de derecho, no una relación de poder.

---

<sup>25</sup> Ídem.

- b) La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligacional.
- c) La relación jurídica tributaria comprende obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares, como de éstos hacia el Estado.”<sup>26</sup>

En relación a lo anterior, resulta imposible concebir una relación tributaria en la que se violen las garantías tributarias. De ser así, estaríamos en presencia de una relación de completo poder.

Es importante mencionar que las opiniones del autor argentino Jarach aplican a la estructura de la relación tributaria en nuestro país, esto encuentra su justificación en la misma naturaleza de la relación tributaria en México, ya que es una relación de naturaleza obligacional, en donde el sujeto activo puede constreñir del pago de un crédito fiscal al sujeto pasivo.

Después del análisis que se ha realizado, se puede decir que “La relación jurídica tributaria es de Derecho Público en donde la obligación de entregar cantidades de dinero, es decir, de pagar, tiene semejanza con la obligación civil, aún cuando se distingue en que su monto se determina unilateralmente, su fin es público, el cobro se realiza por actos ejecutivos y por medios exorbitantes, además su contenido no es únicamente el pago. La relación tributaria es también de naturaleza legal, que da lugar a un vínculo obligacional y personal y por último la relación tributaria no es causal, su único origen es la Soberanía del Estado.”<sup>27</sup>

De la afirmación anterior es oportuno hacer las siguientes aclaraciones:

---

<sup>26</sup> Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo Q-Z, 2ª ed, Porrúa, México, 2004, p.199

<sup>27</sup> Boeta Vega, Alejandro. Op. Cit., p. 50.

1. “Su naturaleza es de derecho público, porque su finalidad es pública, satisfacer el gasto público, además porque el acreedor es el propio Estado y su fundamento también es público, la Soberanía del Estado.
2. Su naturaleza es legal porque únicamente surge por disposición de la ley o por disposición que constitucionalmente le sea equiparable y no existe otra forma por la que puede establecerse, determinarse la cuantía de la obligación y su forma de pago.
3. Su naturaleza no es casual porque jurídicamente no es necesario que exista causa alguna para la creación y cobro del impuesto, su único fundamento es la soberanía del Estado.”<sup>28</sup>

Así, se puede decir que la relación jurídico tributaria es un vínculo jurídico entre el Estado y el contribuyente que encuentra su nacimiento en la ley, dicho vínculo engloba una reciprocidad de derechos y obligaciones entre sus sujetos, siendo las más importantes la obligación del contribuyente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes de acuerdo a su capacidad contributiva y la obligación del Estado de respetar los principios constitucionales y destinarlas al gasto público.

### **2.3 Sujetos de la relación jurídico tributaria**

Los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, deben mantener cierto equilibrio para mantener dicha relación como una relación de derecho. Este equilibrio se logra mediante el respeto a los derechos y el cumplimiento a las obligaciones de manera recíproca.

El Estado está facultado para exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pero también se encuentra obligado al cumplimiento de la ley y las garantías tributarias

---

<sup>28</sup> Ibid., p.49



consagradas en nuestra Carta Magna tal como lo es principio de proporcionalidad. Por otro lado, el contribuyente, se encuentra obligado a contribuir al gasto público y a la vez, tiene derecho a que las leyes, normas y actos de la autoridad respeten sus garantías consagradas por la Ley Suprema.

Cuando se habla de los sujetos que integran la relación jurídico tributaria, nos referimos al elemento subjetivo de la estructura de dicha relación, algunos autores consideran que únicamente son dos los sujetos que integran la relación jurídico tributaria y otros que distinguen entre dos sujetos principales y mencionan una categoría secundaria; hay autores que analizan dicha categoría a la par de la principal y otros que prefieren analizarlas por separado para así distinguir sus particularidades. En el desarrollo de este capítulo se analizan los sujetos principales de la relación tributaria.

Así podemos decir que los sujetos que intervienen en la relación jurídico tributaria son los siguientes:

1. Sujeto Activo
2. Sujeto Pasivo
3. Tercero auxiliar

## **2.4 Sujeto activo**

De acuerdo a la definición y a la naturaleza jurídica de la relación jurídico tributaria, se puede decir que el sujeto activo es aquél que tiene el derecho y la obligación de exigir el pago de tributos.

Nuestra Carta Magna distingue claramente quien puede considerarse sujeto activo en la relación tributaria en el artículo 31, fracción IV, a la letra señala:

Son obligaciones de los mexicanos:

I.- ...

II.- ...

III.- ...

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

En virtud de lo anterior, el sujeto activo en nuestro sistema jurídico puede estar personificado de la siguiente manera:

1. La Federación
2. Los Estados
3. Los Municipios

En el caso de la Federación y los Estados, el poder legislativo es quien tiene la potestad tributaria para establecer las contribuciones para allegarse de recursos, en el caso de los Municipios, estos son sujetos activos derivados en virtud de que únicamente pueden cobrar los impuestos que establezcan a su favor las Legislaturas de los Estados a que pertenecen porque no pueden expedir leyes.

De lo anterior se desprende que la Federación y los Estados tienen soberanía tributaria, mientras que los Municipios tienen soberanía tributaria subordinada.

No obstante lo anterior, existe un caso en que el sujeto activo de la relación tributaria no es personificado por el Estado, sino por el contribuyente, quedando el Estado en la posición de sujeto pasivo.

Lo anterior es así porque el sujeto activo es el facultado para exigir el pago de una cantidad en dinero y el sujeto pasivo el obligado a realizar dicho pago, en el Código

Fiscal de la Federación existe un caso en que el Estado se convierte en sujeto pasivo y el contribuyente en sujeto activo, esto está contemplado en el primer párrafo del artículo 22 que a la letra dice:

Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

En este caso, se ve claramente que la relación jurídica tributaria subsiste, pero ahora el Estado asume el papel de sujeto pasivo y el contribuyente de sujeto activo, ya que el artículo que se transcribe establece la obligación a cargo del Estado de devolver cantidades en la manera que establecen las leyes fiscales.

## **2.5 Sujeto pasivo**

En el artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución Federal, es posible distinguir al sujeto pasivo de la relación tributaria: el Contribuyente.

Así, se puede decir que el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar la contribución.

El Código Fiscal de la Federación establece en el artículo 1º quienes pueden ser sujetos pasivos:

Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las

disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

..

De esta manera una persona está obligada directamente al pago de una prestación al Fisco Federal cuando el Fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida, ya que como analizamos en el Capítulo I de la presente tesis, el sujeto pasivo del impuesto es aquel cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto la ley toma en consideración al establecer el gravamen, es el sujeto obligado en virtud de la propia naturaleza del hecho imponible, que de acuerdo con la ley, resulta atribuible a dicho sujeto por ser el que lo realiza.

De ahí que Ernesto Flores Zavala defina al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria como “el individuo cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquél.”<sup>29</sup>

Ahora bien, como se mencionó anteriormente el Código Fiscal de la Federación también contempla al Estado como sujeto pasivo, esto es en el caso de la devolución del pago de un impuesto indebido, contenida en el artículo 22.

Es así como podemos enunciar quienes pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídico tributaria, a saber:

---

<sup>29</sup> FLORES ZAVALA, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, México, 1967, p. 54

1. Una persona física.
2. Una persona moral privada.
3. Los establecimientos públicos y en general los organismos públicos con funciones descentralizadas del Estado, pero con personalidad jurídica propia.
4. La Federación, los Estados y los Municipios.

## 2.6 Tercero auxiliar

El tercero auxiliar de la relación jurídico tributaria es el último sujeto que interviene en dicho vínculo jurídico. Antes de definir al tercero auxiliar de la relación tributaria, es conveniente aclarar que muchos autores lo incluyen dentro de la clasificación del sujeto pasivo, ubicándolo en una subclasificación del mismo; inclusive, lo identifican con otros nombres tales como responsable por una deuda ajena o sujeto pasivo por adeudo ajeno.

Un ejemplo de lo anterior es lo que el maestro Jarach afirma: “La doctrina tributaria distingue dos categorías de sujetos pasivos: la primera es la de los sujetos responsables por una deuda propia; la segunda es la de los responsables por deuda ajena.” Jarach se refiere en la primera categoría al sujeto pasivo que analizamos en el numeral 2.5 y en la segunda categoría al sujeto que analizamos en este momento. “Estos conceptos sirven para establecer una diferenciación entre el verdadero contribuyente, al que la ley atribuye la titularidad del hecho imponible, de acuerdo a los conceptos ya desarrollados, y los demás sujetos a los que la ley extiende la obligación de pagar el tributo con diferentes grados de responsabilidad”<sup>30</sup>

“Así, coexiste la obligación directa propia a la cual debe hacer frente el principal obligado, si bien paralela a la obligación de otro u otros, como en el caso de la

---

<sup>30</sup> Jarach, Dino. *Op. Cit.* p. 198.

responsabilidad solidaria, en el cual otros sujetos también tienen que afrontar las consecuencias de no observar ciertas obligaciones, aunque no sean causantes directos de la carga tributaria.”<sup>31</sup>

De lo anterior se desprende la diferencia entre el sujeto pasivo y el responsable solidario, ya que el sujeto pasivo, es quien tiene a su cargo la obligación principal de la relación jurídico tributaria; como se ha mencionado anteriormente, dicha deuda principal consiste en el pago de la contribución. Ahora bien, el responsable solidario se obliga ya sea voluntaria o involuntariamente, pero no de una manera directa, ni mucho menos atendiendo a su capacidad contributiva, sino porque que el legislador ha estimado conveniente colocarlos dentro de la relación tributaria para así asegurar el crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. No obstante que el responsable solidario no es el obligado principal, los alcances de su obligación son tales que puede sustituir al principal ante su obligación tributaria en caso de incumplimiento de éste. Por estos motivos es conveniente analizar la figura del tercero auxiliar en la relación tributaria de una manera independiente, ya que aunque muchos los denominan obligados secundarios, como atenuando su obligación, los alcances de dicha obligación son significativos.

Tomando en cuenta lo anterior, podemos definir al tercero auxiliar o responsable solidario de la relación jurídico tributaria como el sujeto que sustituyen a otros y los representan ante las autoridades, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o bien de los incumplimientos en que caigan los sujetos sustituidos.

Ahora bien, es importante mencionar que el Código Fiscal de la Federación establece quienes pueden ser responsables solidarios o terceros auxiliares en la relación tributaria, aún cuando estos no hayan realizado hechos generadores que den nacimiento a la obligación fiscal.

---

<sup>31</sup> De la Cueva, Arturo, *Op. Cit.* p. 77.

El artículo 26 del citado código señala como responsables solidarios de los contribuyentes a los retenedores o recaudadores, como es el caso del patrón que paga un salario a sus trabajadores y al momento de cubrir su salario les retiene del mismo la cantidad correspondiente al pago de impuestos por concepto del impuesto sobre productos del trabajo, el cual deberá entregar a la hacienda pública.

Los notarios también fungen como tercero auxiliares, ya que al dar fe de la celebración de actos que dan lugar al nacimiento de obligaciones fiscales adquieren responsabilidad con el pago de las contribuciones correspondientes, como en el caso de la compraventa de un inmueble.

Ahora bien, las fracciones VI y VII del artículo en cita incluye como terceros auxiliares a quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado y a los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.

En materia de escisión de sociedades, la sociedad escindida es responsable solidaria por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitido por la escidente.

Los alcances de la obligación de estos sujetos dependen de la relación existente con el sujeto pasivo (el contribuyente) y el artículo 26 del Código Fiscal Federal que establece detalladamente dichos alcances, los cuales pueden traducirse en el pago del monto total de la contribución omitida tal y como lo hemos mencionado a lo largo del análisis de este tema.

Resulta importante señalar que la finalidad que tiene el tercero auxiliar es facilitar al fisco la recaudación para determinar y liquidar un mayor número de créditos fiscales, lo que sin duda beneficiará a la hacienda pública.

## **2.7 Características de la relación jurídico tributaria**

Ya que se ha abordado el tema de la naturaleza de la relación jurídico tributaria, a continuación se enumeran las características que la conforman:

- Se inicia a partir del hecho generador del crédito fiscal
- Los elementos subjetivos, es decir los sujetos activos y pasivos
- La base del impuesto
- El tipo de gravamen, cuota o tarifa
- El periodo de imposición

## **2.8 Fundamento de la relación jurídico tributaria**

Como ya se ha establecido, la Constitución Política de Los Estados Unidos Mexicanos, faculta al Poder Legislativo para establecer contribuciones que deben de cubrir los gobernados para sufragar el gasto público, sin embargo, esta facultad no es ilimitada, de tal manera que en la propia Constitución prescribe distintas limitaciones que se han denominado como principios tributarios y constituyen restricciones al poder tributario del Estado, ya que a través de estas limitaciones es como se logra un autentico estado de derecho.

De tal manera que, el ejercicio de la potestad tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la Ley, que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.



En el caso de la relación jurídico tributaria, ésta se rige por el principio establecido en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política, que contempla la obligación de contribuir de manera proporcional y equitativa para el gasto público mediante el pago de contribuciones, siempre y cuando éstas se encuentren establecidas por Ley.

El apoyo de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.

De manera que el principio de legalidad exige la existencia de un orden jurídico creado y organizado que consigna derechos fundamentales a favor de los gobernados y que obligatoriamente deben ser respetados por el Estado.

De ahí, la vinculación estrecha que existen entre el principio de legalidad y el Derecho Tributario, en virtud de que las normas jurídico tributarias al igual que la demás legislación ordinaria, emanan de la Carta Magna y por consiguiente deben sujetarse a sus principios y disposiciones, por lo que no basta que la relación jurídico tributaria se rija por lo que previa y expresamente determine la Ley.

El principio de legalidad consiste en la obligación que tienen todas las autoridades de ajustarse a los preceptos legales que norman su actividad y a las atribuciones que la Ley les confiere, al expedir cualquier orden o mandato que afecta a un particular en su persona o en sus derechos, es decir, la autoridad sólo puede hacer lo que la Ley precisamente les permita.

Respecto de las contribuciones, el principio de legalidad se encuentra en los artículos 14 párrafo segundo, 16 primera parte del párrafo primero, 31 fracción IV, y 73 fracción VII de la Constitución Federal.

Lo anterior, sin omitir señalar que el principio de legalidad no solo se refiere a que la ley establezca las contribuciones, sino que también implica que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos (sujeto, objeto, base, cuota o tarifa, época de pago) y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imponibles, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación, de tal forma que todos estos elementos no queden al arbitrio de la autoridad administrativa.

## **2.9 Derechos y obligaciones de la relación jurídico tributaria**

Los derechos y obligaciones que se derivan de la relación jurídico tributaria obedecen a los sujetos que la componen.

### **SUJETO ACTIVO**

Respecto del sujeto activo de la relación tributaria podemos decir que sus obligaciones se dividen en principales y secundarias:

#### **Obligaciones principales**

Consisten en la percepción o cobro de la prestación tributaria, ya que cuando la ley establece un impuesto, el fisco debe cobrarlo porque la ley tributaria obliga tanto al particular como al Estado.

## **Obligaciones secundarias**

Son las que tienen por objeto determinar al crédito fiscal para hacer posible su cobro, o controlar el cumplimiento de la obligación tributaria para evitar posibles evasiones. Estas obligaciones pueden dividirse en dos grupos, como se muestra a continuación.

### **De hacer**

Como ejemplo podemos citar: determinar la existencia del crédito fiscal, fijar sus bases para su liquidación, formular la liquidación en los casos en que estas operaciones sean impuestas al Estado, practicar visitas, etc.

### **De no hacer**

Como ejemplo tenemos: abstenerse de ciertos trámites cuando no se compruebe el pago de un impuesto, no expedir nuevos talonarios facturas, o no otorgar nuevos permisos de elaboración a los causantes que los necesiten si no cumplen previamente con las disposiciones legales correspondientes, etc.

## **SUJETO PASIVO**

En cuanto al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, también tiene dos tipos de obligaciones:

### **Obligación principal**

La principal obligación del contribuyente es el pago del impuesto.

### **Obligaciones secundarias**

Son de tres tipos, a saber:

### **De hacer**

Dentro de este rubro se encuentra la obligación de : presentar avisos de iniciación de operaciones, declaraciones, de cambio de domicilio, llevar libros de determinada clase o expedir documentos para el debido control del impuesto, etc.

### **De no hacer**

Podemos citar: no dar datos falsos, no alterar o destruir los sellos fiscales, etc.

### **De tolerar**

Se encuentran las de permitir la práctica de las visitas de inspección de los libros, de locales, de documentos, de bodegas, etc., que sean propiedad del causante.

## **TERCERO AUXILIAR**

En cuanto al tercero auxiliar, su obligación principal es simplemente el pago del impuesto. Dicho pago se realizará según el gravamen que se trate y siguiendo las disposiciones legales aplicables a cada impuesto.

Considerando lo analizado a lo largo del presente capítulo se puede decir que la relación jurídico tributaria es el vínculo que se da entre el Estado y el contribuyente cuando los actores encuadran en el supuesto de ley, es decir que la relación encuentra su nacimiento en la ley, dicho vínculo engloba una reciprocidad de derechos y obligaciones entre sus sujetos, siendo las más importantes la obligación del contribuyente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes de acuerdo a su

capacidad contributiva y la obligación del Estado de respetar los principios constitucionales y destinarlas al gasto público.

En virtud de lo anterior, se puede decir que la relación que se guarda entre el contribuyente y el Estado en su carácter de acreedor de las contribuciones, es la relación jurídico tributaria.

## CAPÍTULO III

### DERECHO DE PETICIÓN

#### 3.1 Artículo 8º Constitucional

El derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de la Carta Magna se encuentra ubicado dentro del capítulo de las garantías individuales, también conocida como la parte dogmática de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, esta parte dogmática reconoce derechos a los ciudadanos y garantiza los principios de libertad y seguridad jurídica como derechos humanos, de ahí que cobren relevancia las palabras de León Duguit, quien señaló que el derecho de petición se debe concebir como una forma de la libertad de opinión y de la libertad en general.

El citado artículo señala a la letra lo siguiente:

**Artículo 8o.** Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

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

De la lectura de este artículo se advierte que el primer párrafo regula el respeto al derecho de petición de los gobernados y el segundo párrafo regula el derecho de respuesta hacia la petición del particular.

En otras palabras, el derecho de petición significa la facultad de ocurrir ante cualquier autoridad a formular una solicitud o instancia por escrito que adopta específicamente el carácter de petición, por virtud de la cual el Estado y sus autoridades, es decir, sus funcionarios y empleados tienen como obligación el dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve, el cual debe serle dado a conocer en breve término, esto es, no basta que se dé contestación a la solicitud planteada, sino también que sea notificada al particular en breve término.

A continuación se analizará los requisitos y elementos de la garantía de petición.

### **3.2 Requisitos para ejercer el derecho de petición**

El artículo 8º constitucional define los requisitos que debe reunir la petición, concretamente la petición debe plantearse con los requisitos siguientes:

**ESCRITA.** Requisito necesario para establecer los términos y dejar constancia física del asunto que se planteó de manera clara y precisa.

**PACÍFICA.** Requisito elemental, como una regla de convivencia social y evitar la violencia y amenazas a la autoridad.

**RESPETUOSA.** Este requisito nos permite atender al decoro y dignidad de la propia autoridad, como garante de nuestra forma de gobierno.

Aunado a lo anterior el peticionario debe señalar el domicilio para oír y recibir todo tipo de notificaciones y documentos en el propio escrito, o en su defecto acudir personalmente ante el Órgano Gubernativo para dar seguimiento a su petición.

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 9º, señala que la petición puede realizarse también de manera colectiva e incluso verbal a la autoridad, aunque lo

recomendable es que se haga por escrito en los términos y condiciones del artículo 8 constitucional.

**Artículo 9o.** No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; pero solamente los ciudadanos de la República podrán hacerlo para tomar parte en los asuntos políticos del país. Ninguna reunión armada, tiene derecho de deliberar.

No se considerará ilegal, y no podrá ser disuelta una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto, a una autoridad, si no se profieren injurias contra ésta, ni se hiciere uso de violencias o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se desee.

De lo anterior, se desprende que el artículo 8° limita el derecho de petición a los siguientes términos: solo puede ejercitarlo en materia política los ciudadanos de la República, o sea, las personas que conforme a los artículo 30 y 34 de la Ley Fundamental tienen el carácter de tales. En vista de esta limitación constitucional, todo extranjero o mexicano no ciudadano que eleve a cualquier autoridad una solicitud de índole política, debe ser desatendido sin esperar a que su instancia recaiga un acuerdo escrito en los términos ya precisados.

### **3.3 Elementos de la garantía de petición**

#### **CONCEPTO**

En primer lugar se tiene que conocer el significado de la palabra “PETICIÓN” (Latín Peitium):

1. f. Acción de pedir
2. f. Escrito en que se hace una petición.



3. f. Der. Escrito que se presenta ante un juez.<sup>32</sup>

Para efectos de este análisis tomaremos la definición del numeral 2, en virtud de que el artículo 8º señala que el derecho de petición se ejerce por escrito, de manera pacífica y respetuosa.

Jurídicamente la garantía de petición se entiende como “un derecho relacionado con la obligación que tiene el Estado de permitir al ciudadano elevar ante los diversos órganos de gobierno una solicitud... el derecho de petición puede considerarse como el derecho que tienen los habitantes de nuestro país de dirigir peticiones a cualquier órgano o servidor público.”<sup>33</sup>

Por su parte el maestro Burgoa señala que el derecho de pedir “es por tanto, la potestad que tiene el individuo de acudir a las autoridades del Estado con el fin de que éstas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio, o para constreñir a su coobligado a cumplir con los compromisos contraídos válidamente.”<sup>34</sup>

Considerando lo anterior, se puede decir que la garantía de petición es un derecho reconocido constitucionalmente a favor de todos los habitantes del país para dirigirse a las autoridades públicas y reclamar, solicitar o consultar ante ellas alguna cosa.

Ahora bien, del artículo de referencia se deriva un derecho subjetivo público individual; por tanto el sujeto activo de derechos, tiene la facultad de asistir ante la autoridad a formularle una solicitud, y derivado de lo anterior la autoridad tiene la obligación de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito, en relación con la solicitud previamente presentada ante esta, a continuación se analizará el sujeto, objeto y obligación de la autoridad en la garantía del derecho de petición.

---

<sup>32</sup> DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 22ª Edición (<http://buscon.rae.es/draeI/>)

<sup>33</sup> CIENFUEGOS SALGADO, David, *El Derecho de Petición en México*, 1ª edición, UNAM-IIIJ, México, 2004, p. 15

<sup>34</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 37ª edición, Porrúa, México, 2004, p. 376

## SUJETOS

Como se ha señalado la garantía de petición es un derecho público subjetivo consagrado como garantía individual que supone su manifestación en una relación entre gobernante y gobernado, en virtud de que la petición se dirige a la autoridad dotada de facultades y atribuciones por las normas legales, la cual está obligada a dar contestación por escrito y en breve término al gobernado, por lo que resulta indispensable que la petición se eleve al servidor público en su calidad de autoridad, en una relación de supra a subordinación entre gobernante y gobernado, para que surja el derecho público de este último a que se le dé contestación por escrito.

Por consiguiente, la naturaleza de la relación existente entre el gobernado y el servidor público es también preponderante para la existencia del derecho de petición consagrado en el artículo 8º de nuestra Carta Magna, en la medida en que es necesario que la relación jurídica entablada sea de supra-subordinación para que la autoridad esté obligada a dar contestación a la petición que le formule el gobernado. Además cabe mencionar que derivado también de la relación de supra-subordinación es que se cuenta con un medio de salvaguardar las garantías individuales, como lo es el juicio de amparo, ante la omisión de la autoridad de cumplimentar la garantía tutelada por la Constitución.

En virtud lo anterior, se puede decir que los sujetos de esta garantía se dividen en dos, por una parte el peticionario, y por otra parte la autoridad pública a quien se formula la petición, y conforme al artículo de referencia, este derecho humano fundamental se concede a toda persona nacional o extranjera, sin embargo, de acuerdo al artículo 35, fracción V es una prerrogativa exclusiva para los ciudadanos mexicanos que no se encuentren suspendidos del ejercicio de sus derechos en términos del artículo 38 constitucional en sus cinco fracciones.

## **OBJETO**

El objeto de esta garantía consiste en el derecho que tiene toda persona de dirigirse a la autoridad pública a efecto de solicitar INFORMES, **CONSULTAS**, OPINIONES, RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS Y/O JURSDICCIONALES, en relación con algún asunto de interés propio del peticionario; con la correlativa obligación de la autoridad de contestar por escrito y notificar su proveído en breve término al mismo.

En otras palabras, se puede decir que se trata de un derecho constitucional para el ejercicio de los demás derechos públicos subjetivos.

## **OBLIGACIÓN DE LA AUTORIDAD**

La petición que realiza el gobernado ante la autoridad, debe contar con una respuesta, algunos doctrinarios lo denominan como derecho de respuesta, el cual debe contar con los siguientes elementos:

“1) La obligación de los órganos o servidores públicos de acordar la petición, 2) que este acuerdo sea por escrito, y 3) que se haga conocer al peticionario en breve término del acuerdo recaído. Estos son los elementos que integran la institución.”<sup>35</sup>

Este derecho de respuesta se entiende como la facultad que tienen los individuos que ejercen su derecho de petición, para recibir una respuesta en los términos legalmente establecidos, y cumpliendo con los elementos que se enuncian a continuación:

- La obligación de lo órganos o servidores públicos de acordar la petición.

---

<sup>35</sup> CIENFUEGOS SALGADO, David, *Op. Cit.*, p. 173

- Que este acuerdo sea por escrito.
- Que se haga conocer al peticionario en breve término del acuerdo recaído.

Así, el derecho de respuesta opera como una garantía al peticionario de que el órgano o servidor público ha conocido de la petición y ha dictado un acuerdo sobre el conocimiento de la misma, esto no presupone que la respuesta deba ser favorable a la petición, tampoco que deba resolver sobre el fondo del asunto, solo debe otorgar una respuesta a la petición realizada.

Ahora bien, la emisión de este acuerdo o respuesta debe cumplir con determinadas características, que se analizan a continuación.

### **EMISIÓN DE UN ACUERDO POR ESCRITO**

Como ya se mencionó, la respuesta que emite la autoridad debe constar por escrito, este escrito debe tener las mismas características que el escrito de petición, de tal suerte que si el individuo habla un idioma o lengua distinta al español, la respuesta debe ser bilingüe.

La respuesta que dé la autoridad debe tener conexión con la petición, es decir, la respuesta debe tener congruencia con la petición, esta congruencia es la ilación o conexión entre las ideas o entre las palabras y la respuesta a la petición.

En el supuesto que la autoridad sea incompetente para resolver sobre el fondo del asunto o sobre la procedencia formal de la petición no se le exime del deber de acordar y en su momento hacer del conocimiento del peticionario el acuerdo que ha recaído a su petición, esto lo confirma el criterio siguiente:

Octava Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Tomo: VIII, Septiembre de 1991

DERECHO DE PETICION, ALCANCE LEGAL DEL.

Las garantías del artículo 8o. constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido, por tanto, una autoridad cumple con la obligación que le impone este precepto, al dictar un acuerdo, expresado por escrito, respecto de la solicitud que se le haya hecho, con independencia del sentido y términos en que esté concebido.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.

Amparo en revisión 86/91. Roberto Muñoz Liévano. 9 de mayo de 1991.  
Unanimidad de votos. Ponente: Francisco A. Velasco Santiago. Secretario:  
Arturo Jesús Becerra Martínez.

La contestación debe ser expresada en un acuerdo estricto que debe dictar la autoridad a quien se haya dirigido y no por ninguna otra; dicho acuerdo escrito debe ser congruente con la petición, lo que no implica que necesariamente deba ser favorable al peticionario, toda vez que si no lo fuere, podrá ser recurrido por el peticionario mediante las vías ordinarias establecidas por la ley.

Desde luego y en todo caso, la respuesta a su petición se encuentra sujeta a la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 constitucional que exige la fundamentación y motivación de todo acto de autoridad que afecte a un particular.

Es importante considerar que el acuerdo escrito que debe recaer a una petición debe ser congruente con ésta, de lo contrario la autoridad estaría lesionando los intereses jurídicos del peticionario, ya que de acuerdo a lo ordenado por el artículo 8° las autoridades tienen la obligación de contestar por escrito y hacerle saber al peticionario la respuesta en breve término.

La idea de breve término que emplea el artículo 8 de la constitución no ha sido delimitada cronológicamente. Existen diversos criterios en torno al plazo con el que cuenta la autoridad para acordar la petición del particular, ya que si bien es cierto la constitución no menciona un plazo específico para la emitir la respuesta, esto no quiere decir que el acuerdo puede permanecer aplazado indefinidamente, al contrario se debe dar respuesta en breve término, como lo indica el siguiente criterio:

Octava Epoca  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación  
Tomo: X, Octubre de 1992  
Página: 318

DERECHO DE PETICION. QUE DEBE ENTENDERSE POR BREVE TERMINO Y CUAL ES AQUEL EN QUE LA AUTORIDAD DEBE DICTAR EL ACUERDO RESPECTIVO Y DARLO A CONOCER AL PETICIONARIO.

No es verdad que sea necesario que transcurran más de cuatro meses sin dar respuesta a una petición formulada en términos del artículo 8o. constitucional para considerar transgredido dicho precepto, puesto que sobre la observancia del derecho de petición debe estarse siempre a los términos en que está concebido el citado precepto constitucional. En efecto, la respuesta a toda solicitud debe hacerse al peticionario por escrito y "en breve término", debiéndose entender por éste como aquel en que racionalmente pueda estudiarse y acordarse una petición. En consecuencia, es inexacto que los funcionarios y empleados cuenten con un término de cuatro meses para dar contestación a una solicitud.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 994/92. Arnulfo Ortiz Guzmán. 28 de mayo de 1992.  
Unanimidad de votos. Ponente: José Méndez Calderón. Secretario: Benito Alva Zenteno.

En virtud de lo anterior, se puede concluir que la expresión “breve término” hace referencia al plazo de 4 meses que tiene la autoridad para dar contestación a una petición.

Ahora bien, la respuesta a una petición se cumple cuando la autoridad que ha conocido de la petición hace del conocimiento del peticionario el acuerdo escrito mediante la notificación, lo que se analiza a continuación.

## **NOTIFICACIÓN DEL ACUERDO POR ESCRITO**

El derecho de petición contenido en el artículo 8o. constitucional, se integra por dos fases: 1) Que la autoridad ante la cual se haya elevado una solicitud la acuerde en derecho como corresponda; y 2) Que haga saber al gobernado en breve término el contenido de su resolución; para que se cumpla con esta última fase, es necesario que el peticionario, en su escrito relativo, señale su domicilio, a fin de que se le notifique el acuerdo por escrito, tal como lo muestra la tesis siguiente:

Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
Tomo: III, Abril de 1996  
Tesis: II.1o.P.A.9 K  
Página: 383

### **DERECHO DE PETICION. NOTIFICACION DEL.**

Aun cuando la responsable señale haber dado respuesta a la solicitud que el quejoso le presentó de acuerdo con el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, si no demuestra de manera fehaciente que la respuesta a tal solicitud, le fue notificada al solicitante, debe considerarse que no dio contestación al peticionario, violando con ello el precepto constitucional en comento.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo en revisión 199/94. Confía, S.A. 16 de marzo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Marco Antonio Téllez Reyes.

En virtud de lo anterior, se puede decir que la notificación al particular de la respuesta a su petición es un elemento indispensable, pues de lo contrario se estaría vulnerando su derecho de conocer la respuesta a la solicitud planteada, tal como lo indica la siguiente tesis:

Novena Época  
Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito  
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta  
XX, Diciembre de 2004  
Página: 1330  
Tesis: I.15o.A.4 A  
Tesis Aislada  
Materia(s): Administrativa

DERECHO DE PETICIÓN. AL EXAMINAR EL CUMPLIMIENTO A ESTA GARANTÍA, ES INDISPENSABLE ANALIZAR LA LEGALIDAD DE LA NOTIFICACIÓN DE LA RESPUESTA EMITIDA.

Del artículo 8o. de la Constitución Federal y de los criterios jurisprudenciales que lo han interpretado, se desprende que en torno al derecho de petición deben actualizarse las siguientes premisas: la existencia de una petición de un particular ante una autoridad, formulada por escrito, de manera pacífica y respetuosa; y las correlativas obligaciones de la autoridad de emitir acuerdo en breve término, en el que dé contestación de manera congruente a la petición formulada y de notificar al gobernado en el domicilio señalado para tal efecto, la resolución correspondiente. Sobre esas premisas, es dable concluir que la notificación del acuerdo que recaiga a la solicitud formulada es uno de los elementos constitutivos del derecho público subjetivo en comento; lo que precisa en el juicio de amparo la necesidad de analizar la legalidad de la notificación que se realice para hacer del conocimiento del



governado la respuesta de la solicitud, bastando para ello la simple argumentación en la demanda de garantías de que no se dictó tal determinación o que no se dio a conocer al solicitante. Se expone tal aserto, porque precisamente la omisión o indebida notificación de la contestación correspondiente, implica la falta de conocimiento de la forma y términos en los que la autoridad contestó la petición formulada, en el entendido de que aun cuando se haya dictado la resolución respectiva, si ésta no fue notificada debidamente provoca, en principio, la creencia de la omisión de su dictado y, por ende, la falta de cumplimiento cabal del derecho de petición. En ese orden de ideas, basta que el quejoso alegue que no tiene conocimiento de la respuesta emitida para que el juzgador de amparo tenga la obligación de examinar si la contestación se emitió y fue notificada al peticionario; proceder este último que le impone, a su vez, el deber de examinar no solamente la existencia de la constancia de una notificación, sino también, si la notificación reúne las formalidades legales, esto es, los elementos jurídicos mínimos que determinan su existencia y el cumplimiento de su cometido, que es, sin lugar a dudas, hacer del pleno conocimiento del solicitante la determinación dictada respecto de su petición; de lo que se sigue que el juzgador de amparo está obligado a examinar que la relativa notificación haya satisfecho su cometido, sin que este examen implique que esté supliendo la deficiencia de la queja. DÉCIMO QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO."

### **3.4 El derecho de petición y la consulta fiscal**

El derecho de petición es uno de los principios que establece la Constitución en cuanto el límite del poder tributario del Estado, que en una primera impresión podemos decir que constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, para que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligatoria de las autoridades tiende a asegurar para los

primeros un proveído. Asimismo, se aclara que tal hipótesis legal no se refiere al derecho del peticionario que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.

La consulta fiscal obedece al principio de certidumbre jurídica, de conformidad al artículo 31, fracción IV de la Constitución los impuestos deben estar previstos en la ley de manera clara para que se genere certidumbre en el gobernado, si no se cumple este principio el gobernado puede acudir ante la autoridad para preguntar la intención u objeto de la ley, lo que obedece a la garantía constitucional del derecho de petición consagrada en el artículo 8º constitucional que a la letra señala:

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

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

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación prevee el derecho de petición en materia fiscal, al señalar lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien, el contribuyente que desea ejercer su derecho de petición mediante una consulta fiscal, deberá hacerlo siguiendo todo lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala:

Artículo 18. Toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada. Los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas que no queden comprendidos en el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, podrán no utilizar firma electrónica avanzada. El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones deberán enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. Los documentos digitales deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

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

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

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico.

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo. En estos casos, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria. Cuando no existan formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos. Además deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, cumpliendo los requisitos a que se refiere el párrafo anterior, debiendo incluir su dirección de correo electrónico. Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

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

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

En caso de que la firma no sea legible o se dude de su autenticidad, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que, en el mismo plazo señalado en el párrafo anterior, se presente a ratificar la firma plasmada en la promoción.

En caso de que el contribuyente desee realizar una consulta fiscal y no exista formato oficial deberá cumplir con lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Ahora bien una vez que el particular ha realizado la consulta sobre una situación real y concreta, mediante un escrito y de manera respetuosa, la autoridad debe contestar al particular en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación de manera fundada y motivada.

En caso de que la autoridad no conteste en el plazo señalado, se constituirá en negativa ficta, es decir, el particular debe entender que la autoridad da una respuesta negativa a la situación planteada, aunque es un derecho del particular que la autoridad conteste la solicitud que se le realiza, siempre y cuando se esté dentro del marco de la ley.

De esta manera se puede decir que el derecho de petición es una garantía indispensable del gobernado, ya que a través de ella puede presentar una consulta ante la autoridad fiscal, siempre y cuando se cumplan con los requisitos establecidos por el artículo 8º de nuestra Carta Magna y por el CFF.

Asimismo, la autoridad tiene la obligación de contestar dicha petición o consulta, aunque no es suficiente que conteste a la solicitud sino que debe acreditar “fehacientemente” que dio a conocer el contenido de su respuesta al particular, ya sea por notificación personal o mediante acuse de recibido del Servicio Postal Mexicano.

Finalmente, la expresión breve término a que se refiere el texto constitucional debe entenderse como aquel que atendiendo a las características de cada caso concreto resulte suficiente para que la autoridad estudie y acuerde la petición respectiva, el cual en ningún caso excederá de 4 meses.

## CAPÍTULO IV

### DERECHO A LA INFORMACIÓN

#### 4.1 Concepto

El concepto de derecho a la información emergió a mediados del siglo XX con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, conceptualizando en él tanto el derecho de expresión como el de imprenta. En México fue hasta 1976 cuando se introdujo este concepto mediante uno de los postulados del Plan Básico de Gobierno que señala “El derecho a la información significa superar la concepción exclusivamente mercantilista de los medios de comunicación. Significa renovar la idea tradicional que entiende el derecho de información como equivalente a la libertad de expresión: es decir, libertad para el que produce y emite, pero que, se reduciría, si ignora el derecho que tienen los hombres como receptores de la información.”<sup>36</sup> Como resultado de lo anterior, se amplió el concepto de derecho a la información en el artículo 6 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Juventino V. Castro señaló que “el derecho a la información se compone de una facultad o atribución doble: el derecho de dar información y el derecho de recibir información. El derecho a dar información –especie de la expresión o manifestación de las ideas y pensamiento- ya estaba suficientemente previsto, y tan sólo se ratifica y subraya con la adición. Lo importante es el derecho a recibir información. La información puede pedirla todo individuo y debe proporcionarla el Estado, quien es el obligado y debe garantizar que se dé. En síntesis, es aquel derecho que faculta a

---

<sup>36</sup> BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, 37ª edición, Porrúa, México, 2004, p. 672

todo individuo a expresarse libremente dando información, y a recabarla del Estado la que éste se encuentre en posibilidad de proporcionarle y asegurarle.”<sup>37</sup>

Considerando lo anterior y tomando como fundamento el artículo 6 de de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se puede decir que el derecho a la información es la facultad que tienen los gobernados para solicitar, recibir y difundir la información que otorgue el Estado a través de sus dependencias u organismos autónomos.

#### **4.2 Naturaleza jurídica**

Como ya se señaló, el derecho a la información encuentra su fundamento en el artículo 6 de la Carta Magna, mismo que se ubica dentro del capítulo que regula las garantías individuales, por lo que algunos consideran que “la naturaleza jurídica del derecho a la información consiste en ser un derecho social, cuyo titular son los ciudadanos, convertible en un derecho individual cuando cada uno de ellos lo ejerce aisladamente o actuando en grupo.”<sup>38</sup>

Lo anterior es así debido a que los aspectos que abordaba inicialmente el derecho a la información eran relacionados a la libertad de expresión, sin embargo, con la evolución que ha tenido esta figura jurídica y derivado de la reforma que se dio en 2007 se puede decir que se trata de un derecho subjetivo de interés público y social, toda vez que establece a favor del individuo el derecho a solicitar, recibir y difundir información.

#### **4.3 Elementos del derecho a la información**

---

<sup>37</sup> LÓPEZ AYLLÓN, Sergio, *El Derecho a la Información*, 1ª edición, Porrúa, México, 1984, p. 156

<sup>38</sup> *Ibíd.* p. 157



Derivado del concepto de derecho a la información y de su naturaleza jurídica, se puede señalar que los elementos que lo componen son: sujetos y objeto.

## **SUJETOS**

Los sujetos de este derecho son: el Estado como custodio de la información y los gobernados que gozan de las garantías individuales, lo que les permite investigar, recibir y difundir información.

De esta manera se puede decir que el derecho a la información tiene como titular colectivo a la comunidad y como titular particularizado al sujeto individual que la recibe, siendo a cargo del órgano que la proporciona la obligación correlativa.

## **MATERIA U OBJETO**

El objeto de este derecho es la información, la cual puede ser pública, privada o social.

De conformidad con Sergio López Ayllón, “quedan comprendidos como información todos aquellos datos, hechos, noticias, opiniones e ideas que pueden ser difundidos, recibidos, investigados, acopiados, almacenados, procesados o sistematizados por cualquier medio, instrumento o sistema a través del cual se genere una multiplicación de los mensajes.

La información debe ser considerada como un bien social y no una mercancía, por lo que, en cualquier caso, el interés mercantil o privado quedan subordinados al interés público y social.”<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup> *Ibíd.* p. 177

Tenemos así que los sujetos de este derecho poseen la facultad de informar y de ser informados, siempre y cuando no invadan la esfera de los derechos de terceros, como se analizará más adelante.

#### **4.4 Acceso a la información pública gubernamental**

Todos los días el Estado genera información de interés para los gobernados, de ahí que una de sus obligaciones sea comunicar a la sociedad sus actividades y el impacto de las mismas, para realizar esto se ha implementado una estructura que permite la difusión de la información, razón por la cual es indispensable una regulación precisa que determine la forma, cantidad y modo de seleccionar los medios en los cuales se difundirá la información, con excepción de aquella que expresamente y por mandato de ley sea considerada confidencial.

Es importante señalar que existen limitantes que se deben observar en cuanto a la solicitud y difusión de la información, a saber: la seguridad nacional, el orden público, la moral pública (buenas costumbres) y la vida privada. Se procuran estas restricciones debido a que el acceso a la información pública gubernamental cumple una función fundamental en la sociedad al otorgar seguridad jurídica para el gobernado y legitimidad al Estado.

La legitimidad para ejercer este derecho se determinará de acuerdo a la situación particular que haga nacer la relación jurídica, lo que hace la necesidad de reglamentar la materia para que estas situaciones queden establecidas con precisión en una ley que regule la materia del derecho a la información.

#### **4.5 Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental**

Con la finalidad de garantizar el derecho al acceso a la información pública, el 11 de junio de 2002 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental (LFTAIPG).

Esta Ley tiene como finalidad proveer lo necesario para garantizar el acceso de toda persona a la información en posesión de los poderes de la unión, los órganos constitucionales autónomos o con autonomía legal, y cualquier otra entidad federal.

La información gubernamental a que se refiere dicha Ley es pública y los particulares tendrán acceso a la misma mediante procedimientos sencillos y expeditos; siempre y cuando se trate de información relevante y que responda preguntas frecuentes de los ciudadanos.

Esta Ley permite que los individuos y grupos tengan acceso a la información mediante la cual el gobierno toma decisiones respecto a proyectos, ya que dos de sus principios fundamentales son la publicidad de la información gubernamental y la transparencia en cuanto a las decisiones y procesos asumidos por el Estado para darle sentido a la democracia; lo que no sucedía en el pasado, ya que en regímenes anteriores la consigna era defender el llamado “secreto gubernamental” como política del régimen político.

No obstante lo anterior, no se debe pensar que se está ante un avance inédito para nuestro país, ya que si bien es cierto se tiene una legislación que protege y promueve el derecho al acceso a la información pública, no menos cierto es que los hechos muestran que ha sido poco exitoso el acceso a la información pública, debido a que hace falta crear las condiciones necesarias para su implementación, por tratarse un factor indispensable para el ejercicio del poder en una sociedad.

#### **4.6 El derecho a la información y la consulta fiscal**

El Estado como sujeto informativo en su doble carácter de emisor y receptor se manifiesta en múltiples aspectos que suponen facultades y obligaciones frente a otros sujetos informativos. Algunas de éstas son de vieja tradición, tales como el derecho de petición.

Como se analizó en el capítulo anterior, el derecho de petición es el medio que tiene todo ciudadano para comunicarse con la autoridad y obtener una respuesta (información) en breve término.

El derecho a la información, al igual que la consulta fiscal guarda una estrecha relación con el derecho de petición, ya que en los tres casos el gobernado o solicitante debe presentar una solicitud o consulta por escrito de manera respetuosa y la autoridad debe contestar de manera fundada y motivada en un breve término al solicitante.

En el caso del derecho al acceso a la información pública el artículo 44 de la LFTAIPG si precisa el tiempo para emitir la respuesta a la solicitud de información, menciona que deberá ser notificada al interesado en el menor tiempo posible, que no podrá ser mayor de veinte días hábiles, contados desde la presentación de la solicitud, además de que se precisará el costo y la modalidad en que será entregada la información, atendiendo en la mayor medida de lo posible a la solicitud del interesado. Excepcionalmente, este plazo podrá ampliarse hasta por un periodo igual cuando existan razones que lo motiven, siempre y cuando éstas se le notifiquen al solicitante.

Ahora bien, en materia fiscal el acceso a la información es muy importante en virtud de que ésta puede hacer accesible una norma jurídica al contribuyente y conocer como le afecta o beneficia; aún cuando las leyes se publican mediante el Diario Oficial de la Federación, esto no significa que la población se encuentra informada, en virtud de que son pocos los que adquieren el DOF, aunado a que vivimos en un

país donde existe la diversidad y no todos están familiarizados con el lenguaje jurídico.

Un ejemplo de lo anterior lo tenemos en el caso de la declaración fiscal, si un médico cirujano presta sus servicios profesionales de manera independiente tiene que realizar su declaración fiscal, pero si no entiende claramente la terminología contable para presentar dicha declaración estaría en serios problemas.

De lo anterior se desprende que la ausencia de información fiscal le afecta tanto al ciudadano que no sabe como pagar impuestos y al Sistema de Administración Tributaria al crear un calvario para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, mediante el derecho al acceso a la información y la consulta fiscal, el particular puede acercarse a la autoridad para solicitar información de cómo cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

Ahora bien, es importante señalar que el derecho de petición y el derecho a la información tienen una estrecha relación, ya que la única forma con la que cuenta el gobernado para solicitar información y comunicarse con la autoridad es mediante el derecho de petición, de ahí que resulte necesario la regulación de este derecho dentro del marco que supone el derecho a la información a fin de otorgar efectividad real al derecho.

## CAPÍTULO V

### LA CONSULTA FISCAL, SU CONTESTACIÓN Y EFECTOS

#### 5.1 La Consulta Fiscal

La figura de la consulta fiscal obedece al principio de certidumbre jurídica para el contribuyente, ya que de conformidad al artículo 31, fracción IV de la Constitución los impuestos deben estar previstos en la ley de manera clara para que se genere certidumbre en el gobernado, si no se cumple este principio el gobernado puede acudir ante la autoridad para preguntar la intención u objeto de la norma jurídica, lo que obedece a la garantía del derecho de petición consagrada en el artículo 8º constitucional.

Ahora bien, de acuerdo a la acepción gramatical, consulta es el parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da acerca de una cosa.<sup>40</sup>

En materia tributaria, la consulta se refiere a la “petición que un sujeto plantea a la autoridad fiscal con la finalidad de que le confirme su parecer o exprese su opinión, respecto de una situación que tiene implicaciones fiscales para dicho sujeto”<sup>41</sup>

De esta manera, los sujetos obligados dentro de una relación tributaria tienen la posibilidad de consultar a las autoridades fiscales sobre la aplicación de las disposiciones legales, para lograr certeza respecto de la interpretación del marco jurídico fiscal, evitando incurrir en actos generadores de responsabilidad fiscal y en su caso obtener beneficios derivados de una correcta y adecuada interpretación de la ley.

---

<sup>40</sup> DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA, 22ª Edición (<http://buscon.rae.es/draeI/>)

<sup>41</sup> ENCICLOPEDIA JURÍDICA LATINOAMERICANA, VOL. III, 1ª Edición, Editorial Porrúa-IIJ UNAM, México, 20006, p. 190

Así, ésta figura jurídica se traduce en la facultad que tiene el contribuyente para formular consultas tributarias al Sistema de Administración Tributaria (SAT) con el fin de aclarar las dudas que pueda plantear la normativa tributaria en su aplicación, lo anterior constituye uno de los principales derechos que se reconoce a los ciudadanos en su relación con el SAT.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente antes de la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2007, establecía como lineamientos de la consulta los siguientes:

- La autoridad fiscal únicamente estaba obligada a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretar que le hiciera de manera individual el contribuyente, siempre y cuando se hubiere formulado antes de que la autoridad ejerciera sus facultades de comprobación respecto a la materia de la consulta.
- La autoridad estaba obligada a aplicar los criterios establecidos en la contestación a la consulta planteada siempre y cuando la consulta hubiere comprendido los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pudiera pronunciar al respecto y que dichos antecedentes no hubieren sido modificados posteriormente.
- La respuesta a la consulta planteada no quedaba vinculada si no coincidía con la realidad de los hechos o datos consultados o si hubiere sido modificada la legislación aplicable.
- El contribuyente tenía la opción de impugnar la respuesta a la consulta a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables,

así como las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplicara los criterios contenidos en dicha respuesta.

- Establecía un plazo de tres meses para que las autoridades dieran respuesta a una consulta planteada.
- Se imponía al SAT la obligación de publicar mensualmente el extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes, a efecto de cumplir con lo establecido por el artículo 69 del CFF.

De lo arriba señalado, se desprende que las autoridades fiscales sólo se encuentran obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas, es decir, que la situación que plantee el contribuyente debe existir de manera verdadera y efectiva.

Asimismo, uno de los principios que rigen la consulta fiscal es el principio de seguridad jurídica, antes de la reforma que entró en vigor en 2007 la figura de la consulta fiscal exigía no sólo que los ciudadanos pudieran conocer de antemano con exactitud cuáles eran las consecuencias fiscales de una determinada operación con relevancia tributaria, sino además que el SAT no pudiera después cambiar de criterio a su antojo, lo que no sucede después de la reforma que entró en vigor el 1 de enero de 2007, como se analizará más adelante.

## **5.2 Naturaleza jurídica**

La Consulta fiscal es un derecho público subjetivo a favor del contribuyente que lo faculta para recurrir ante la autoridad fiscal de manera respetuosa mediante un escrito para solicitar una opinión respecto a determinada norma jurídica; tratándose así de una especie del derecho de petición previsto en el artículo 8o. de la



Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la autoridad tiene la obligación de responder la consulta que se le haga, aún cuando la respuesta no sea favorable para el contribuyente.

Refuerza lo anterior el siguiente criterio emitido por nuestro máximo tribunal:

**CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, SEGUNDO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE LAS AUTORIDADES FISCALES NO RESOLVERAN LAS EFECTUADAS POR LOS PARTICULARES CUANDO VERSEN SOBRE LA INTERPRETACION O APLICACION DIRECTA DE LA CONSTITUCION FEDERAL, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICION (LEGISLACION VIGENTE EN 2004).**

El referido precepto obliga a las autoridades fiscales a dar respuesta a las consultas que sobre situaciones reales y concretas formulen los interesados individualmente, de manera que constituye una de las modalidades del derecho de petición establecido en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el legislador previó en este precepto el derecho del gobernado de plantear consultas a la autoridad fiscal y la obligación de ésta de darles respuesta. En consecuencia, el artículo 34, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación no viola el referido derecho de petición, pues si bien faculta a las autoridades fiscales para no pronunciarse sobre el fondo de las consultas efectuadas por los particulares cuando versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Federal, aquéllas conservan su atribución de dar respuesta a todas las peticiones elevadas por los particulares, por lo que en tal hipótesis deberán responder por escrito, en un breve término, fundando y motivando su impedimento legal para resolver la petición, respetando los planteamientos relativos a la constitucionalidad de leyes, ya que ello es una facultad exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

*Amparo en revisión 1320/2004. Master Choice, S.A. de C.V. 27 de octubre de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Antonio Espinoza Rangel. Amparo en revisión 1515/2004. Siemens VDO, S.A. de C.V. 24 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Leticia Flores Díaz Amparo en revisión 148/2005. Comunicaciones e Informática, S.A. de C.V. 16 de marzo de 2005. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretaria: Dolores Rueda Aguilar.*

### **5.3 Exposición de motivos de las reformas en materia de CONSULTA FISCAL**

Ahora bien, el 27 de diciembre de 2006 el Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de reforma fiscal para 2007, en la que propuso efectuar modificaciones al Código Fiscal

de la Federación con el objeto de propiciar el adecuado cumplimiento de las disposiciones en materia tributaria, mejorar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, fortalecer las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, así como establecer medidas tendientes a combatir la evasión fiscal; entre las modificaciones más trascendentes destaca la referente a la figura de la consulta fiscal.

En relación a las consultas formuladas a las autoridades fiscales, la exposición de motivos de la iniciativa, expresa que las autoridades están obligadas a responder las consultas en atención al derecho de petición, sin embargo se considera que dicha respuesta no debe coincidir necesariamente con el sentido de la pregunta formulada por dicho particular, conforme al criterio que en este sentido ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación. En virtud de que en esta materia la interpretación jurisprudencial y la normatividad aplicable han tenido como consecuencia que, en caso de una respuesta negativa al particular, el mismo tenga que interponer los medios de defensa correspondientes. En caso de no hacerlo, se ha considerado que la respuesta recaída a la consulta causa estado y, por lo tanto, el particular se ve obligado a acatar lo manifestado en la consulta por la autoridad fiscal, lo que coloca al particular y a la autoridad fiscal en una situación de controversia, la cual se ve delimitada en muchas ocasiones al contenido de la consulta y no a una apreciación de los hechos, documentos, contabilidad y demás elementos que conforman la realidad económica y jurídica del contribuyente.

El efecto de vinculación de la respuesta emitida a la consulta sólo se produce frente al que la hace y sobre todo, permite al particular que cuando sea objeto de un procedimiento de fiscalización se encuentre en absoluta libertad, en caso de no estar de acuerdo con el criterio de la autoridad fiscal, de aportar todos los elementos que considere necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones que se le efectúen.

Por lo anterior, se consideró que con la reforma propuesta, se evitarían litigios entre el particular y la autoridad fiscal, respetando el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el Código Fiscal de la Federación, conforme al cual el particular puede optar por conocer el criterio de la autoridad en un determinado asunto, conservando el derecho a defender su postura hasta en tanto no sea objeto de una facultad de comprobación. Asimismo, con la reforma propuesta se respeta el derecho de petición del particular, ya que a toda consulta deberá recaer una respuesta, dando como máximo un plazo de tres meses para su emisión.

Ambas cámaras consideraron acertada la modificación de las reglas aplicables a las consultas, pues con ello se pretende evitar que cuando la respuesta recaída a dicha consulta sea negativa para el particular, éste se encuentre obligado a acatar lo manifestado en la consulta por la autoridad fiscal, lo que le permitirá que cuando sea objeto de un procedimiento de fiscalización esté en absoluta libertad, en caso de no estar de acuerdo con el criterio de la autoridad fiscal, de aportar todos los elementos que considere necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones que se le efectúen, lo que se considera es acorde con el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el Código Fiscal de la Federación, máxime cuando el particular conforme al derecho de petición consagrado en el artículo 8o. de la Constitución, podrá conocer el criterio de la autoridad contenido en la respuesta recaída a la consulta.

Conforme a lo manifestado, se propuso que el artículo 34 quedara de la forma siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

Los particulares conservarán en todo momento el derecho de impugnar el o los actos administrativos que se dicten con posterioridad a la notificación de la respuesta recaída a la consulta basados en los criterios contenidos en la misma.

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

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

Esta modificación trajo consigo una serie de consecuencias jurídicas para los contribuyentes, como se analiza a continuación.

#### **5.4 La consulta y su relación con la Ley Federal de Derechos del Contribuyente Artículos 2, 9 y 23**

Como ya se mencionó la consulta fiscal es un derecho público subjetivo a favor del contribuyente que lo faculta para recurrir ante la autoridad fiscal de manera respetuosa mediante un escrito libre para solicitar una opinión respecto a

determinada norma jurídica, la autoridad tiene la obligación a contestar de manera fundada y motivada en un término que no exceda los tres meses.

Ahora bien, de acuerdo con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación las consultas fiscales deben satisfacer los siguientes requisitos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De lo anterior, se desprende que la autoridad deberá aplicar los criterios contenidos en las resoluciones emitidas a consultas planteadas por los particulares sobre situaciones reales y concretas, siempre que ésta hubiera comprendido todos los antecedentes y circunstancias necesarios para que la autoridad emitiera la resolución

y, además, que éstos no hubieran cambiado con posterioridad a su presentación a la autoridad, y que la consulta se hubiera formulado antes de que la autoridad ejerciera sus facultades de comprobación respecto a las situaciones referidas en ésta.

Las respuestas a las consultas no serán obligatorias para los particulares y las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en su respuesta, podrán ser impugnadas por los contribuyentes, así como los actos administrativos posteriores a la notificación de la respuesta.

Esta reforma propició una contradicción de leyes, entre el Código Fiscal de la Federación (CFF) y la Ley Federal de Derechos del Contribuyente (LFDC), como se indica a continuación.

El objeto de la LFDC es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, uno de los derechos fundamentales del contribuyente es ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas, función que se cumple mediante la figura de la consulta fiscal.

Ahora bien, los artículos 9 y 23 de la LFDC establecen claramente que sin perjuicio a lo establecido por el CFF, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas y la respuesta de la autoridad tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el propio CFF, sin embargo en el caso de la consulta fiscal esto no ocurre, en virtud de que con la modificación al artículo 34 la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable, lo que resulta incluso contradictorio con el contenido del mismo

artículo 34, ya que si la autoridad contesta una consulta se presume que es porque se trata de un hecho real y concreto.

## **5.5 La consulta y su relación con el Código Fiscal de la Federación**

La figura de la consulta fiscal tuvo su origen en el Código Fiscal de la Federación publicado el 31 de diciembre de 1981, mismo que señalaba lo siguiente:

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

Como se puede ver el CFF de 1981 sí contemplaba el derecho del gobernado sobre la respuesta emitida por la autoridad, a pesar de que lo limitaba a una resolución favorable, se tenía la opción de impugnar las respuestas recaídas a las consultas por su sola emisión por parte de la autoridad fiscal.

Posteriormente, mediante publicación en el Diario Oficial de la Federación del 29 de diciembre de 1997, se adicionó un segundo y tercer párrafo, para quedar de la siguiente manera:

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

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

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

**La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.**

**(Énfasis añadido)**

Esta reforma no modificó el primer párrafo, con lo que aún dejaba a salvo el derecho que generaba para el gobernado la sola emisión de la respuesta de la autoridad fiscal, sin embargo, el 5 de enero de 2004 se adiciona un segundo párrafo, convirtiendo al anterior en tercero, y el cuarto párrafo se reformó para quedar de la siguiente manera:

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

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

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

**El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere**



**este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.**

**(Énfasis añadido)**

De acuerdo a la exposición de motivos, esta reforma se dio a raíz de que los contribuyentes solían hacer valer en sus consultas jurisprudencia para que las autoridades hacendarias la acataran y con ello asegurar su respuesta favorable; sin embargo, la autoridad fiscal, con base en los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo, consideró que ésta no tenía la obligación de hacer valer las jurisprudencias, lo que orillaba al contribuyente a tramitar el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal (hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa) ya que dicho Tribunal si tenía la obligación de hacer valer los criterios jurisprudenciales, pero si a pesar de ello no se le concedía la razón al contribuyente, éste acudía al juicio de amparo.

Dos años más tarde, el 28 de junio de 2006 se modificó sustancialmente este artículo quedando de la siguiente manera:

**Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, siempre y cuando las mismas no sean materia de medios de defensa administrativos o jurisdiccionales, interpuestos por los propios interesados. De la resolución favorable de las consultas se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.**

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

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

**Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los interesados presenten consultas en los términos de este artículo, relacionadas con las disposiciones fiscales cuyo cumplimiento sea materia del ejercicio de dichas facultades, el plazo para resolver las consultas se suspenderá desde la fecha en que se presenten las mismas y hasta la fecha en que se notifique la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código o venza el plazo a que se refiere el mismo.**

**En el caso de que se haya emitido la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, se entenderá que mediante dicha resolución se resuelve la consulta, siempre que se refiera a la situación real y concreta que haya sido planteada en la consulta.**

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

**(Énfasis añadido)**

De la lectura del artículo se desprende que esta reforma limita la interposición de consultas estableciendo ciertos lineamientos lógicos, sin embargo, deja a salvo el derecho del gobernado para combatir las resoluciones posibles que recaigan a las consultas planteadas, lo que ya no sucede con la reforma del 27 de diciembre de 2006, ya que ésta limita significativamente al gobernado para ejercer medios de defensa como anteriormente lo venía haciendo, como se analizará a continuación.

## **5.6 Modificación de la figura jurídica de la consulta fiscal**

Antes de las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 27 de diciembre de 2006, vigentes a partir del 1 de enero de 2007, los contribuyentes se encontraban facultados para presentar ante la autoridad fiscal consultas relativas a la aplicación de ciertos preceptos legales o solicitar la opinión de la autoridad respecto a una situación concreta en la que existiera duda o controversia sobre la aplicación de una disposición legal adecuada.

De esta manera, como se mencionó en el numeral que antecede, los contribuyentes que no obtenían una respuesta favorable por parte de la autoridad fiscal, acudían al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) a demandar la nulidad de la resolución en comento (la respuesta a la consulta planteada); a través de dichas instancias legales los contribuyentes evitaban aplicar disposiciones legales que de cierta manera no les convenían para efectos fiscales y con ello, contar con una resolución que les fuere favorable hasta que la disposición legal no fuere modificada.

Derivado de lo anterior, la autoridad fiscal buscó una salida con la finalidad de evitar la interposición de litigios derivados de las consultas presentadas por los contribuyentes, razón por la cual, a partir del 1 de enero de 2007, existe un cambio radical en el régimen de las consultas formuladas por los contribuyentes, como se muestra a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

De la lectura del artículo citado, se desprende que las autoridades continúan obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los contribuyentes individualmente, sin embargo, el contenido del segundo párrafo señala que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en

la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con ciertos requisitos, como son:

- a) Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto;
- b) Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad, y
- c) Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

El párrafo tercero expresa que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, siempre y cuando los términos de la consulta:

- a) No coincidan con la realidad de los hechos o
- b) De los datos consultados o
- c) Se modifique la legislación aplicable.

Ahora bien, para que una consulta sea obligatoria y vinculativa para la autoridad, se deben de reunir los requisitos señalados anteriormente, quedando algunos de ellos a la apreciación subjetiva de las autoridades fiscales como lo es el que los términos de la consulta no coincidan con los datos del contribuyente; estos requisitos sin duda pueden ser valorados por las autoridades fiscales a su conveniencia y actuando de manera arbitraria, situación que evidentemente trae aparejada una clara violación a las garantías de seguridad y certeza jurídicas de los contribuyentes.

No obstante lo anterior, aún cuando las resoluciones de las autoridades fiscales no cumplan con los requisitos señalados anteriormente, las mismas no dejan de ser actos administrativos que obligan y generan obligaciones para las autoridades

fiscales frente a los particulares, es decir, resulta intrascendente si las consultas presentadas por los particulares cumplieron con todos los requisitos a juicio de la autoridad, pues como se ha mencionado, dichos requisitos pueden ser valorados de manera arbitraria e ilegal sin que los contribuyentes puedan hacer valer algún medio de defensa al respecto.

En este sentido, derivado de las adiciones al artículo estudiado se desprende que la validez que toda resolución emitida por cualquier autoridad debe tener, se está haciendo a un lado al considerar que si a juicio de la autoridad los particulares no cumplen con ciertos requisitos, la resolución administrativa emitida no tendrá valor ni efecto alguno, es decir, será un acto jurídico que no generará derechos ni obligaciones para alguna de las partes por el simple hecho de no cumplir estrictamente los lineamientos que se han dispuesto sobre el tema.

Sin embargo, de acuerdo a la exposición de motivos de la reforma en comento, la principal razón de ser de estas modificaciones es evitar litigios entre el particular y la autoridad fiscal, a fin de respetar principalmente el principio de autodeterminación de las contribuciones con lo cual el particular puede optar por conocer el criterio de la autoridad en un determinado asunto, conservando el derecho a defender su postura, hasta en tanto la autoridad no le practique ninguna revisión.

De lo ya señalado se desprende que las principales modificaciones a la figura de la consulta fiscal son las siguientes:

1. De las resoluciones favorables a una consulta ya no se derivaban derechos para el contribuyente.
2. Se establece expresamente que no existirá vínculo por parte de las autoridades fiscales, en relación a la respuesta otorgada a las consultas

realizadas, salvo que se cumplan con las cuestiones de índole discrecional y a criterio de la autoridad.

3. Se establece que las respuestas recaídas a las consultas no resultan obligatorias para los particulares.

En virtud de lo anterior, podría parecer ociosa la presentación de una consulta ante la autoridad, toda vez que en determinados casos no será vinculativa para la autoridad, y de manera definitiva, no será obligatoria para el particular.

### **5.7 Efectos de la contestación a la consulta fiscal**

Mediante la modificación al artículo 34 del CFF, el legislador señala que la autoridad quedará vinculada por la respuesta otorgada a los contribuyentes cuando los términos de la consulta coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados; asimismo, el precepto hace referencia a que la respuesta recaída al planteamiento de la consulta, no le será obligatoria y sólo será impugnabile a través de los medios de defensa, siempre y cuando la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Lo anterior, hace parecer que la finalidad de esta reforma es impedir que los particulares impugnen las resoluciones a consultas ante los tribunales, lo que desde luego tiene un serio impacto en la seguridad jurídica de los gobernados, ya que se pretende despojar el carácter de definitiva a una resolución emitida por el SAT, recaída en una consulta presentada por el particular, lo que en estas circunstancias, pudiera generar en el contribuyente la idea de que resulta ocioso formular consultas, dado que las mismas ya no tendrán elemento de vinculación alguno con la autoridad.

Ahora bien, el cuarto párrafo del artículo de referencia señala que únicamente será impugnabile la respuesta de la autoridad cuando se trate de resoluciones definitivas,

por lo que para dilucidar el alcance de la resolución definitiva, es menester remitirnos a la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, la cual en su artículo 14 ofrece un catálogo a este respecto, siendo pertinente concluir que el mismo obedece a una tipificación de cualquier resolución que le depare un agravio en materia fiscal al gobernado:

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

- I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación;
- II. Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales;
- III. Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales;
- IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

...

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

...

...

En este sentido, si el contribuyente acude ante la autoridad fiscal a formular una consulta sobre una situación real y concreta que le cause incertidumbre en su esfera jurídica, una respuesta contraria a su pretensión encuentra adecuación a la hipótesis jurídica de “resolución definitiva”, al depararle perjuicio en materia fiscal.

Ahora bien, el carácter de resolución definitiva de la respuesta a una consulta por parte de la autoridad fiscal, atiende a la relación jurídica entre el individuo y la



autoridad fiscal. En este sentido, existe una subordinación en la relación jurídica entre gobernado y gobernante, en materia de derecho público.

En este tenor, no es procedente considerar que si el particular acude a formular una consulta ante la autoridad y la misma emite la resolución respectiva, no se genera un vínculo jurídico entre las partes, especialmente cuando la autoridad actúa con potestad de imperio; es decir, toda vez que el gobernado no está colocado en un plano de igualdad frente a su semejante en una relación de coordinación, sino que está acudiendo ante un ente público que ejerce facultades decisorias a nombre del Estado, la resolución que se emita deber ser considerada vinculante y definitiva para las partes.

Cabe señalar que lo anterior no se ha considerado así, prueba de ello son los lineamientos que emitió el SAT el pasado 18 de enero de 2007, por medio de los cuales se regula la actuación de la autoridad fiscal en relación a la contestación de las consultas fiscales, a fin de resolver de manera homogénea la fundamentación y motivación de las mismas.

Dicho oficio señala que por lo que hace a las consultas presentadas en el ejercicio 2006, que se encuentren pendientes de resolución, y en las que los contribuyentes no hayan demandado a través de los medios de defensa procedentes la negativa ficta prevista en el artículo 37 del CFF vigente en dicho ejercicio, a partir de 2007 no podrán demandar dicha negativa, en virtud de que su regulación constituye una norma de procedimiento que actualmente no sería aplicable, toda vez que los contribuyentes sólo contaban con una expectativa de derecho que no ejercitaron al no haber transcurrido un plazo mayor de tres meses y no haber demandado la misma ante los tribunales correspondientes, a juicio del SAT no tienen un derecho adquirido para hacer valer la negativa ficta.

En este sentido, el SAT dispuso que ante la eventualidad de que las administraciones sean demandadas por la negativa ficta, deben de recurrir vía recurso de reclamación, a la aceptación de las demandas que interpongan los contribuyentes en dicho sentido.

Por otra parte, tratándose de promociones del ejercicio de 2006, pendientes de resolución que estén relacionadas con materias sujetas al ejercicio de facultades de comprobación, que en dicho ejercicio no se hayan considerado contestadas, las administraciones encargadas de su resolución deben darle contestación a las mismas bajo las disposiciones vigentes en el ejercicio de 2006, ya que a partir del ejercicio de 2007 se elimina la suspensión para su contestación.

Respecto a las consultas presentadas a partir de 2007, el SAT dispuso que las administraciones deben emitir su resolución en los términos del artículo 34 vigente desde 2007, sin incluir la leyenda prevista en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Lo anterior, ya que de conformidad con el artículo 34 del CFF, las resoluciones que se emitan no constituirán instancia en virtud de que no serán un acto definitivo que le esté causando perjuicio al contribuyente, pues no vincula su esfera jurídica de manera obligatoria, por lo que no será procedente la interposición de recurso de revocación o juicio de nulidad.

Asimismo, en caso de que del análisis de las consultas presentadas a partir del 1 de enero de 2007, las administraciones encargadas de su resolución detecten que ya se habían ejercido las facultades de comprobación sobre las situaciones reales y concretas que se están planteando, deberán de todos modos contestar las mismas, incluyendo en la fundamentación y motivación de sus resoluciones que las mismas no son obligatorias para las autoridades fiscales en virtud de que ya se habían ejercido las facultades de fiscalización sobre los hechos reales y concretos expuestos en la consulta.

Lo anterior, lo reforzó nuestro máximo tribunal al resolver los amparos en revisión 1106/2007 y 205/2008, en los que determinó que el mencionado párrafo cuarto del artículo 34 del CFF es constitucional, como lo muestra la siguiente jurisprudencia:

**CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE ACCESO A LA JUSTICIA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 2007)**

El citado precepto legal, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, al establecer que las respuestas recaídas a las consultas fiscales realizadas a la autoridad no son obligatorias para los particulares y que, por ende, éstos sólo pueden impugnar las resoluciones definitivas en las que aquélla aplique los criterios contenidos en dichas respuestas, no viola la garantía de acceso a la justicia contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues en términos del propio artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, tales consultas no son actos vinculatorios que produzcan efectos en la esfera jurídica de los gobernados. En efecto, ante la falta de afectación en la esfera jurídica del contribuyente, no existen elementos para combatir, pues es necesario que se incida en sus derechos para que un tribunal pueda resolver al respecto. Lo anterior es así, porque conforme a la naturaleza de la consulta, la respuesta que recaiga a ésta constituye un medio de certeza en cuanto al criterio sostenido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en relación con una situación real y concreta, sin que ello implique una afectación jurídica para los gobernados en tanto que no los vincula; de ahí que cuando las respuestas a las aludidas consultas sean desfavorables a los intereses del contribuyente, sólo podrán impugnarse por los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, una vez que las autoridades apliquen dicho criterio en una resolución definitiva y, por tanto, se incida en la esfera jurídica del gobernado.

*Amparo en revisión 1106/2007. 30 de enero de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Ponente: Sergio A. Valls Hernández. Secretaria: Paola Yaber Coronado.*

*Amparo en revisión 233/2008. Siemens Vdo. Servicios, S.A. de C.V. 2 de julio de 2008. Cinco votos. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Beatriz J. Jaimes Ramos.*

*Amparo en revisión 363/2008. Obras y Proyectos Coma, S.A. de C.V. 3 de septiembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Rogelio Alberto Montoya Rodríguez.*

*Amparo en revisión 791/2008. Flextronix Plastics, S.A. de C.V. 15 de octubre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretaria: Rosaura Rivera Salcedo.*

*Amparo en revisión 1060/2008. Geo Morelos, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2008. Cinco votos. Ponente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.*

*Tesis de jurisprudencia 21/2009. Aprobada por la Primera Sala de este Alto Tribunal, en sesión de veinticinco de febrero de dos mil nueve.*

No obstante lo anterior, es evidente que el artículo 34 del CFF, va más allá de lo previsto por el legislador en relación a la potestad que tienen los gobernados de acceder a la justicia, ya que establece límites sin justificación constitucional y un verdadero entorpecimiento entre los justiciables y la acción de los tribunales.

La jurisprudencia que emitió la Suprema Corte de Justicia de la Nación basó su criterio en la exposición de motivos que dio pauta a la reforma del artículo 34 del CFF, buscando que la razón fundamental para modificar dicho precepto, fue otorgar una supuesta mayor seguridad jurídica para los contribuyentes, en tanto que contarán con mejores elementos de defensa al conocer el criterio de la autoridad en una resolución definitiva, como ya se mencionó, esta argumentación trata de escudarse en que la resolución que recaiga a una consulta fiscal no es obligatoria para los contribuyentes, sino que éstos únicamente se encontrarán vinculados hasta en tanto la autoridad precise cuál es su criterio definitivo sobre cierto tema.

Finalmente, es importante señalar que la Corte omite analizar una serie de elementos que se presentan en la relación entre los contribuyentes y el fisco federal, específicamente en cuanto a que:

- a) Si el particular acude ante la autoridad para formular una consulta, es porque tiene dudas y lo que busca es certeza jurídica en cuanto a la conducta a realizar.
- b) Lo que está en juego es el patrimonio de los gobernados, sobre todo cuando se trata del cumplimiento de obligaciones fiscales.
- c) Resulta carente de razón que aún cuando el particular conozca un criterio que lo desfavorece al contestar la autoridad fiscal una consulta, se ve impedido de impugnarla en forma inmediata ya que tiene que esperar a que concluya el procedimiento de determinación y liquidación de un crédito fiscal para combatir su validez.

En virtud de lo anterior, se considera que la reforma al artículo 34 del CFF atenta contra la certeza jurídica con que todo ciudadano debe contar, ya que la respuesta de la autoridad a una consulta presentada por un contribuyente, no será obligatoria para este último y tampoco podrá ser impugnada a través de los medios de defensa aplicables, como lo es el juicio de nulidad ante el TFJFA, sino hasta que la autoridad emita una resolución definitiva.

Derivado de ello, las nuevas reformas han otorgado a las autoridades fiscales una nueva aptitud que es la de contestar consultas a las autoridades sin que sus respuestas sean obligatorias para los particulares ni vinculativas para las autoridades, es decir, no incide de manera alguna el que la autoridad probablemente actúe de manera ilegal en los diversos oficios de respuesta que emita antes de su resolución final, ya que al no ser ni obligatorias ni vinculativas, no genera ninguna responsabilidad para las autoridades y, por ende, ningún derecho u obligación a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, tal como se desprende de la exposición de motivos de la reforma, el sentido de la misma es que se eliminen o eviten los numerosos litigios que se han venido llevando a cabo derivados del tema de las consultas fiscales; sin embargo, las mismas autoridades no se han percatado que al realizar estas reformas, no obstante se eviten dichos litigios, se está atentando gravemente contra las garantías de los contribuyentes, en específico, las garantías de certeza y seguridad jurídicas consagradas en nuestra Constitución.

De esta manera, el sentido para el cual se crearon las consultas fiscales ha dejado de tener razón de ser, pues cómo los contribuyentes van a tener la certeza de que en primer lugar, la respuesta que otorga la autoridad sobre cierto tema es correcta y, en segundo, la seguridad de que ante cualquier arbitrariedad de la autoridad, cuenta con los elementos de defensa suficientes para hacer valer sus derechos.

Es evidente que la figura de la consulta fiscal se ha desvirtuado en los términos dispuestos por el artículo 34 del CFF, razón por la cual se propone que el referido artículo vuelva a la redacción anterior a la reforma del 27 de diciembre de 2006, como se indica a continuación:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Lo anterior con la finalidad de otorgar seguridad y certeza jurídica al contribuyente para construir de manera integral un autentico estado de derecho.

## CONCLUSIONES

**PRIMERA.** Para poder realizar cualquier estudio en torno a las contribuciones es necesario conocer la obligación que llevan implícita, por ello es indispensable saber que la obligación fiscal tiene una íntima relación con las contribuciones ya que toda contribución implica un deber y todo deber conlleva una obligación; de ahí que se puede definir a la obligación fiscal como la conducta que debe realizar el sujeto pasivo (el contribuyente) cuando se coloca en un supuesto contemplado en la ley, dicha conducta puede ser de dar, hacer, no hacer o tolerar.

Una obligación se contrae por voluntad o por disposición legal, en el caso de la obligación fiscal ésta tiene su origen cuando el contribuyente se coloca en el supuesto previsto en la ley, por lo tanto se trata de una obligación *ex lege*, de derecho público, cuyo presupuesto de hecho se configura por la ley, respetando los principios constitucionales contemplados en el artículo 31, fracción IV.

En esta obligación fiscal interviene un sujeto pasivo que es el deudor y un sujeto activo que es el acreedor o ente público, la relación jurídica tributaria que se conforma se rige por las normas específicas de la actividad tributaria o financiera.

**SEGUNDA.** Cuando el particular se encuentra en el supuesto jurídico previsto en la Ley Fiscal como generador de la contribución, surge la relación jurídica tributaria, que implica la obligación fiscal y que tiene como elementos personales al sujeto activo, el fisco, y al pasivo, el contribuyente, y el objeto que es la entrega del tributo.

La relación que se guarda entre el contribuyente y el Estado en su carácter de acreedor de las contribuciones, es la relación jurídica tributaria, la cual principalmente se basa en el hecho de que el gobernado al ser el sujeto pasivo tiene la obligación de

contribuir en los gastos públicos y el Estado en su postura de sujeto activo tiene la obligación de recaudar esas contribuciones.

En este sentido, al realizar situaciones jurídicas o de hecho contenidas en una norma tributaria, es de entenderse la relación jurídica entre el sujeto pasivo y el sujeto activo de la obligación fiscal, el primero debe aportar una proporción de su capital para cubrir el gasto público y el segundo debe recaudar y en determinado momento debe exigirlo coactivamente, como la ley se lo autoriza.

Se puede decir que la relación jurídico tributaria es un vínculo entre el Estado y el contribuyente que encuentra su nacimiento en la ley, dicho vínculo engloba una reciprocidad de derechos y obligaciones entre sus sujetos, siendo las más importantes la obligación del contribuyente de entregar al Estado cierta cantidad de bienes de acuerdo a su capacidad contributiva y la obligación del Estado de respetar los principios constitucionales y destinarlas al gasto público. Los sujetos que integran la relación jurídica tributaria son el sujeto activo, pasivo y el tercero auxiliar.

**TERCERA.** El derecho de petición se encuentra regulado en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y reglamenta la facultad que tiene el gobernado para acudir ante cualquier autoridad a formular una solicitud o instancia por escrito que adopta específicamente el carácter de petición, por virtud de la cual el Estado y sus autoridades, es decir, sus funcionarios y empleados tienen como obligación el dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve, el cual debe serle dado a conocer en breve término, esto es, no basta que se dé contestación a la solicitud planteada, sino también que sea notificada al particular en breve término.

El derecho de petición es uno de los principios que establece la Constitución en cuanto al límite del poder tributario del Estado, por lo se que se puede decir que constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito,



para que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligatoria de las autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído.

En materia fiscal el derecho de petición es posible mediante la figura de la consulta fiscal contemplada en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, esta figura obedece al principio de certidumbre jurídica, de conformidad al artículo 31, fracción IV de la Constitución, donde se establece que los impuestos deben estar previstos en la ley de manera clara para que se genere certidumbre en el gobernado, si no se cumple este principio el gobernado puede acudir ante la autoridad para preguntar la intención u objeto de la ley, lo que obedece a la garantía constitucional del derecho de petición consagrada en el artículo 8º constitucional.

El contribuyente que desea ejercer su derecho de petición mediante una consulta fiscal, deberá hacerlo siguiendo todo lo dispuesto en el artículo 18 del CFF, y en caso de que el contribuyente desee realizar una consulta fiscal y no exista formato oficial deberá cumplir con lo establecido en el artículo 18-A del citado código.

Una vez que el particular ha realizado la consulta sobre una situación real y concreta, mediante un escrito y de manera respetuosa, la autoridad debe contestar al particular en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación y de manera fundada y motivada.

En caso de que la autoridad no conteste en el plazo señalado, se constituirá en negativa ficta, es decir, el particular debe entender que la autoridad da una respuesta negativa a la situación planteada. Aunque es un derecho del particular que la autoridad conteste la solicitud que se le realiza, siempre y cuando se esté dentro del marco de la ley.

**CUARTA.** El derecho a la información encuentra su fundamento en el artículo 6o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual otorga la facultad a los gobernados de solicitar, recibir y difundir la información que otorgue el Estado a través de sus dependencias u organismos autónomos.

El Estado como sujeto informativo en su doble carácter de emisor y receptor se manifiesta en múltiples aspectos que suponen facultades y obligaciones frente a otros sujetos informativos. Algunas de éstas son de vieja tradición, tales como el derecho de petición.

El derecho de petición es el medio que tiene todo ciudadano para comunicarse con la autoridad y obtener una respuesta (información) en breve término. El derecho a la información, al igual que la consulta fiscal guarda una estrecha relación con el derecho de petición, ya que en los tres casos el gobernado o solicitante debe presentar una solicitud o consulta por escrito de manera respetuosa y la autoridad debe contestar de manera fundada y motivada en un breve término al solicitante.

En materia fiscal el acceso a la información es muy importante en virtud de que ésta puede hacer accesible una norma jurídica al contribuyente y conocer como le afecta o beneficia; aún cuando las leyes se publican mediante el Diario Oficial de la Federación, esto no significa que la población se encuentra informada, en virtud de que son pocos los que adquieren el DOF, aunado a que vivimos en un país donde existe la diversidad y no todos están familiarizados con el lenguaje jurídico.

La ausencia de información fiscal le afecta tanto al ciudadano que no sabe como pagar impuestos y al Sistema de Administración Tributaria al crear un calvario para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales.

Sin embargo, mediante el derecho al acceso a la información y la consulta fiscal, el particular puede acercarse a la autoridad para solicitar información de cómo cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales.

**QUINTA.** La Consulta fiscal es un derecho público subjetivo a favor del contribuyente que lo faculta para recurrir ante la autoridad fiscal de manera respetuosa mediante un escrito para solicitar una opinión respecto a determinada norma jurídica; tratándose así de una especie del derecho de petición previsto en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que la autoridad tiene la obligación de responder la consulta que se le haga, aún cuando la respuesta no sea favorable para el contribuyente.

Esta figura jurídica se encuentra regulada en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, dicho artículo ha sufrido diversas modificaciones desde 1981, de tal suerte que con la reforma publicada el 27 de diciembre de 2006 se modificó totalmente esta figura, en virtud de que al establecer los lineamientos que rigen esta figura jurídica, se señala que las autoridades fiscales sólo se encuentran obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas, es decir, que la situación que plantee el contribuyente debe existir de manera verdadera y efectiva.

Asimismo, dicho precepto legal establece que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con una serie de requisitos subjetivos a la apreciación de la autoridad, ya que se expresa que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o de los datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

En virtud de lo anterior, se considera que la reforma realizada al artículo 34 del CFF atenta en contra de la certeza jurídica con que todo ciudadano debe contar; esto en

virtud de que la razón de ser que tenían las consultas anteriormente, era que los contribuyentes acudieran ante las autoridades a resolver cualquier tipo de duda o incertidumbre sobre la aplicación de alguna disposición fiscal, para que las propias autoridades resolvieran dichas dudas o cuestionamientos sobre situaciones reales y concretas y, en este sentido, los contribuyentes contarán con la seguridad de que la respuesta de la autoridad es correcta y, por ende, que están actuando con apego a las leyes.

Con la aplicación de la reforma señalada, la respuesta que realice la autoridad a una consulta presentada por un contribuyente, no será obligatoria para este último y, tampoco, podrá ser impugnada a través de los medios de defensa aplicables, como lo es el juicio de nulidad ante el TFJFA. Asimismo, se desprende que el único caso en que las resoluciones de la autoridad podrán ser impugnadas, es cuando la autoridad emita una resolución definitiva.

Derivado de ello, las nuevas reformas han otorgado a las autoridades fiscales una nueva aptitud que es la de contestar consultas a las autoridades sin que sus respuestas sean obligatorias para los particulares ni vinculativas para las autoridades, es decir, no incide de manera alguna el que la autoridad probablemente actúe de manera ilegal en los diversos oficios de respuesta que emita antes de su resolución final, ya que al no ser ni obligatorias ni vinculativas, no genera ninguna responsabilidad para las autoridades y, por ende, ningún derecho u obligación a favor de los contribuyentes.

Ahora bien, tal como se desprende de la exposición de motivos de la reforma, el sentido de la misma es que se eliminen o eviten los numerosos litigios que se han venido llevando a cabo derivados del tema de las consultas fiscales; sin embargo, las mismas autoridades no se han percatado que al realizar estas reformas, no obstante se eviten dichos litigios, se está atentando gravemente contra las garantías de los

contribuyentes, en específico, las garantías de certeza y seguridad jurídicas consagradas en nuestra Constitución.

Lo anterior, debido a que el sentido para el cual se crearon las consultas fiscales ha dejado de tener razón de ser, pues cómo los contribuyentes van a tener la certeza de que en primer lugar, la respuesta que otorga la autoridad sobre cierto tema es correcta y, en segundo, la seguridad de que ante cualquier arbitrariedad de la autoridad, cuenta con los elementos de defensa suficientes para hacer valer sus derechos.

No obstante la evidente inconstitucionalidad de la reforma al artículo 34 del CFF, la SCJN ha determinado constitucional el precepto señalado, fundamentándose en la exposición de motivos que dio origen a la reforma, al establecer que el particular no se ve afectado con las modificaciones al artículo 34, cuarto párrafo, del CFF, por tener la posibilidad de "autodeterminarse" las contribuciones; lo que evidencia claramente la circunstancia de que las autoridades fiscales federales desean obtener recursos de los contribuyentes lo antes posible y, además, desmotivar el ejercicio legítimo de derechos constitucionales.

Es incuestionable que la modificación al artículo 34 del CFF conlleva una violación a las garantías de seguridad y certeza jurídicas de los particulares, consignadas en la Constitución Federal, dado que las limitantes impuestas por el legislador en el artículo 34 del CFF, aunadas a los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el sentido de que no le causa perjuicio al particular y, por lo mismo, no es el momento oportuno para una defensa en contra de lo resuelto por la autoridad fiscal con motivo de una consulta, se considera que resulta contrario a la certeza jurídica del contribuyente que la haya formulado, máxime si con el transcurso del tiempo la autoridad puede mejorar su posición con aquellos datos que le servirán para determinar lo que pudiera implicar una responsabilidad del propio contribuyente.

Es evidente que la figura de la consulta fiscal se ha desvirtuado en los términos dispuestos por el artículo 34 del CFF, razón por la cual se propone que el referido artículo vuelva a la redacción anterior a la reforma del 27 de diciembre de 2006.

## BIBLIOGRAFÍA BÁSICA

1. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Derecho Fiscal, 19ª ed, Themis, México, 2005.
2. BEJARANO SÁNCHEZ Manuel, Obligaciones Civiles, 5ª edición, Editorial Oxford, México 2002.
3. BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal. Teoría y Práctica, Ed. Eacsa, México, 2ª Edición, 1992.
4. BRISEÑO SIERRA, Humberto, Derecho Procesal, 2ª ed, Harla, México, 1995.
5. BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Los Garantías Individuales, 37ª edición, Porrúa, México, 2004.
6. CARRASCO IRIARTE, Hugo, Derecho Fiscal Constitucional, 4ª ed, Oxford Univesity, México, 2000.
7. CIENFUEGOS SALGADO, David, El Derecho de Petición en México, 1ª edición, UNAM-IIJ, México, 2004.
8. DE LA CUEVA, Arturo, Derecho Fiscal, Ed. Porrúa, México, 1ª Edición, 1999.
9. DE LA GARZA. Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa, México 1999.
10. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, 4ª ed, PAC, México, 2004.

11. DIEGO ROSAS, Jorge y otros, Los artículos 14 y 16 de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en materia Tributaria, IMPC, México, 1994.
12. FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw- Hill, México, 1998.
13. FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas: los impuestos, 34ª ed, Porrúa, México, 2004.
14. FRAGA, Gabino, Derecho Administrativo, 44ª ed, Porrúa, México, 2005.
15. HERNÁNDEZ GAONA Pedro E., Derecho Municipal, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, 1991.
16. JARACH, Dino. Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Liceo Profesional Cima, Argentina, 1ª Edición, 1969.
17. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, ECAFSA, México, 2004.
18. LOMELI CEREDO, Margarita, Derecho Fiscal Represivo, PORRÚA, México, 2002.
19. LÓPEZ AYLLÓN, Sergio, El Derecho a la Información, 1ª edición, Porrúa, México, 1984.
20. MABARAK CERECEDO, Doricela, Derecho Financiero Público, 2ª ed, Mc Graw-Hill, México, 2000.



21. MARGAIN MANAUTOU, Emilio, Introducción al Derecho Tributario, 18ª ed, Porrúa, México, 2005.
22. OVALLE FAVELA, José, Garantías Constitucionales del Proceso, 4º ed. Mc Graw-Hill, México, 2002.
23. PONCE GÓMEZ, Francisco, Derecho Fiscal, 10ª ed, Editorial Banca y Comercio, México, 2005.
24. PUGLIESE, Mario, Instituciones de Derecho Financiero, 2ª ed, Porrúa, México, 1997.
25. QUINTANA VALTIERRA Jesús, ROJAS YÁNEZ Jorge, Derecho Tributario Mexicano, 4ª ed, Trillas, México, 1999.
26. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, Elementos básicos de Derecho Fiscal, 2ª ed, Universidad de Guadalajara, Guadalajara, 2001.
27. RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, 2ª ed, Harla, México, 1999.
28. SÁNCHEZ GOMÉZ, Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, 4ª ed, Porrúa, México, 2004.
29. SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo, Derecho Tributario, 2ª ed, Cárdenas Editor y Distribuidor, México 1988.
30. SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Tomo I, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 2000.

31. SÁNCHEZ PINA, José de Jesús, Nociones de Derecho Fiscal. 5ª ed, PAC, México, 1991.

## LEGISLACIÓN

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

Código Fiscal de la Federación

Ley Federal de Derechos del Contribuyente

Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental

Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Lineamientos del SAT en materia de consultas sobre situaciones reales y concretas

Semanario Judicial de la Federación, 7ª. Época, V. 145– 150, 1ª parte.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo X, Novena Época, Pleno, Noviembre de 1999.

## FUENTES ELECTRÓNICAS

Diccionario de la Lengua Española, 22ª Edición (<http://buscon.rae.es/drae/>)

## OTRAS FUENTES

1. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, Diccionario de Derecho Constitucional Garantios y Amparo, 2º ed, Porrúa, México, 1989.
2. CABANELLAS, Guillermo, Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, tomo IV, 21ª ed, Heliasta, Buenos Aires, 1989.

3. ENCICLOPEDIA JURÍDICA LATINOAMERICANA, VOL. III, 1ª Edición, Editorial Porrúa-IIJ UNAM, México, 2006.
4. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, Diccionario Jurídico Mexicano, Ed. Porrúa, México, 1997.
5. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo A-CH, 13ª ed, Porrúa, México, 1999.
6. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano, Tomo F-L, 13ª ed, Porrúa, México, 1999, p. 294
7. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Enciclopedia Jurídica Mexicana, Tomo Q-Z, 2ª ed, Porrúa, México, 2004, p.199
8. Visión Fiscal, Estudios fiscales y Administrativos, Junio de 2005, Año 1, Número 6, México.