



**UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE MÉXICO.  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
ACATLÁN.**

**"LAS PRESUNCIONES Y FICCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO,  
FRENTE A SU APLICACIÓN EN EL SISTEMA JUDICIAL".**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO.**

**PRESENTA:**

**JOSÉ JESÚS ESTRADA MIRANDA.**

**ASESORA: MAESTRA DIAZ REYES IRENE.**

**MAYO, 2010.**



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.

### *Dedicatoria:*

*A mis padres Jesús y Edy, quienes siempre serán los más grandes Maestros en mi vida, y quienes con su amor y comprensión me alentaron a la realización y culminación del presente trabajo.*

*A ustedes por enseñarme que un verdadero hombre no se mide por la riqueza material ni intelectual de la que goza, si no por la nobleza de sus actos. Este logro es más suyo que mío, por que no existen palabras que puedan expresar el gran amor y eterno agradecimiento que siempre existirá en mi corazón; pero sobre todo les agradezco por los regaños y momentos de represión, por que para mí han sido los mejores consejos que hubiese podido recibir, y ellos me han conducido hasta la terminación de mis estudios profesionales.*

*Gracias a ustedes, hoy culmina una etapa de arduo trabajo y sacrificio, pero a la vez satisfactoria y gratificante, y se abre paso a mi vida profesional, en donde estoy seguro que ustedes seguirán siendo la luz que ilumine mi camino y recuerden que siempre los amare.*

*Gracias.*

### *Agradecimientos:*

*A mi Dios, por haberme rodeado de la familia y amigos de la que hoy gozo, por proveerme de fortaleza y sabiduría en los momentos difíciles y permitirme seguir disfrutando de mi estadía en esta vida.*

*A mis hermanos Claudia, Itzel y Daniel, con quienes he compartido los momentos más hermosos de mi vida, a ustedes también les debo lo que soy y recuerden que siempre los amare.*

*Muy especialmente a mi hermano Iván, por ser la persona que siempre tuvo las palabras exactas para alentarme en continuar con mis estudios y ser mi mejor amigo.*

*A mi Asesora la Maestra Irene, quien con su paciencia y conocimientos contribuyo en la realización del presente trabajo, y quien ha sido una fuente de inspiración para continuar con mis estudios y enseñarme a amar y respetar la profesión de Abogado.*

*Maestra, le estaré siempre agradecido por brindarme su amistad y conocimientos a lo largo de mi vida Universitaria, y que se ve reflejado en la terminación de nuestro trabajo. A usted mi cariño, admiración y respeto.*

*A mis Amigos y hermanos de profesión Antu, Anto, Abraham, Pao, Laura, Mario, Bokits, Hugo, Juan, Dalía, Jessica, Josué, Rosario, Marcela, Marco, Miguel, Roda, Vicente, Cynthia, Perla y Pedro con quienes compartí momentos inolvidables en las aulas y fuera de ellas, por alentarme en la realización y terminación del presente trabajo y sobre todo por su amistad incondicional.*

*A mi amiga Iis (peque), por todo tu apoyo a lo largo de todo este tiempo que hemos compartido y brindarme tu amistad incondicional, ya podemos decir que por fin terminamos nuestra tesis.*

*A mi amiga Carmen, ha quien agradezco el haber estado apoyándome y escuchándome en todas mis locuras y ser parte importante de este logro.*

*Al Lic. Ricardo Sánchez Sánchez, por su apoyo y motivación en la realización del presente estudio, y por esos grandes debates que fueron dándole forma a este trabajo.*

*Al Doctor Gabino Castrejón, quien con su ejemplo de tenacidad y enseñanza, ha influido en mí el amor a mi Universidad y al estudio de la ciencia del Derecho.*

*A mi cuerpo de sínodos los Licenciados, Genaro García García, Roberto Cabrera Mendieta, Diana Arteaga Macías y José Manuel Galván Azcona quienes contribuyeron en el perfeccionamiento de este trabajo, y a todos mis demás profesores de la Universidad, quienes en las aulas día con día dejan un legado muy importante a los jóvenes abogados.*

*A mi Alma Mater la Universidad Nacional Autónoma de México, y en especial a la Facultad de Estudios Superiores Acatlán, que desde mi estancia me ha acobijado en sus aulas y de la cual sólo he recibido cariño y grandes enseñanzas y por la que siempre seré, un orgulloso universitario.*

*A todas aquellas personas que han Influido en mi vida y por lo cual, les estaré eternamente agradecido.*

*Muchas Gracias.*

*Por mi raza Hablara el Espíritu.*

*Mayo del 2010*

# Índice

	Páginas.
<i>Dedicatoria</i>	2
<i>Agradecimientos</i>	3 - 4
<i>Introducción</i>	8 - 9
<i>CAPITULO I. El Estado en el Ejercicio de sus facultades Tributarias.</i>	
<i>1.1 El Estado en el Ejercicio de sus Facultades Tributarias</i>	<i>10-13</i>
<i>1.2 La Actividad del Estado</i>	<i>13-16</i>
<i>1.3 La Actividad Financiera del Estado</i>	<i>16-20</i>
<i>1.4 Las 3 Etapas de la Actividad Financiera</i>	<i>20</i>
<i>1.5 El Derecho Fiscal</i>	<i>21-23</i>
<i>1.6 Clasificación del Derecho Fiscal</i>	<i>24-27</i>
<i>1.7 Los Tributos y sus características</i>	<i>27-34</i>
<i>1.8 Elementos de los Tributos</i>	<i>34-38</i>
<i>CAPITULO II. Los Principios del Derecho Tributario y la Relación Jurídica Tributaria.</i>	
<i>2.1 Principios Doctrinales</i>	<i>39-48</i>
<i>2.2 Principios de la Administración Tributaria Consagrados en la Constitución</i>	<i>48-69</i>
<i>2.3 La Relación Jurídica Tributaria</i>	<i>69-72</i>
<i>2.4 La Obligación Tributaria</i>	<i>72-77</i>
<i>2.5 La Determinación de la Obligación Tributaria y el Crédito Fiscal</i>	<i>77-79</i>
<i>2.6 La Extinción de la Obligación Tributaria</i>	<i>79-94</i>

*CAPITULO III. Las Presunciones y Ficciones en el Marco Jurídico Tributario.*

<i>3.1 Generalidades</i>	<i>94-95</i>
<i>3.2 Las Presunciones</i>	<i>95-99</i>
<i>3.3 Las Presunciones Humanas</i>	<i>99-102</i>
<i>3.4 Las Presunciones Legales</i>	<i>102-104</i>
<i>3.5 Las Presunciones Relativas o iuris tantum</i>	<i>105-106</i>
<i>3.6 Las Presunciones absolutas o iuris et te iure</i>	<i>107-109</i>
<i>3.7 Las Ficciones Legales</i>	<i>110-114</i>
<i>3.8 Diferencia entre Presunción y Ficción</i>	<i>114-115</i>
<i>3.9 Las Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario</i>	<i>116-118</i>
<i>3.10 Las presunciones relativas o iuris tantum en el Marco Jurídico del Derecho Tributario</i>	<i>118-124</i>
<i>3.11 Las Presunciones et te iure en el Marco Jurídico Tributario</i>	<i>125-130</i>
<i>3.12 Las Ficciones legales en el Maco Jurídico Tributario</i>	<i>131-132</i>

*CAPITULO IV. Los Fenómenos de la Elusión y la Evasión Fiscal en México.*

<i>4.1 Generalidades</i>	<i>133-135</i>
<i>4.2 La Evasión</i>	<i>136-140</i>
<i>4.3 Clasificación de la Evasión</i>	<i>140-141</i>
<i>4.4 La Planeación Fiscal</i>	<i>142-144</i>
<i>4.5 La Elusión Fiscal</i>	<i>145-147</i>
<i>4.6 Características de la Elusión lícita e ilícita</i>	<i>147-150</i>
<i>4.7 Efectos de la Evasión y la Elusión Fiscal</i>	<i>151-154</i>
<i>4.8 Medidas para el Combate a la Evasión y a la Elusión Fiscal</i>	<i>154-156</i>
<i>4.9 Las Presunciones y Ficciones como medidas para el combate a la Evasión y la Elusión Fiscal</i>	<i>157-159</i>

<i>CAPITULO V. Los Medios de Defensa en Materia Fiscal</i>	
5.1 <i>Los recursos Administrativos</i>	161-164
5.2 <i>El recurso de Revocación</i>	164-174
5.3 <i>El Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Y Administrativa</i>	175-199
5.4 <i>El Juicio de Amparo en Materia Fiscal</i>	199-217
<i>CONCLUSIONES</i>	218-220
<i>BIBLIOGRAFÍA</i>	221-224

## ***Introducción.***

Ante el reto de los Estados por tener una economía sólida y eficaz, las relaciones tributarias se vuelven cada vez más importante dentro de las haciendas públicas; en donde el Estado, ejercerá su poder impositivo frente a los contribuyentes, para poder hacerse llegar de los ingresos necesarios para el sostenimiento del gasto público. Dichas relaciones deberán estar acompañadas por una serie de normas y técnicas jurídicas que protejan al Estado ante la negación por parte de los contribuyentes al pago de contribuciones e impuestos; y a éstos últimos, de las posibles arbitrariedades o abusos que se presente por parte del Estado en el ejercicio de sus facultades de tributación.

Es en esta negación por parte de los contribuyentes, en donde surgen fenómenos negativos como la evasión y la elusión fiscal, que dañan no sólo al Estado en su actuar fiscal, si no también, contribuyen al decrecimiento económico de las Naciones.

El Derecho en su intento de controlar el alto índice de evasión y elusión que se presenta por parte de los contribuyentes, regular las situaciones y hechos que surgen entre ellos; todos relacionados con la conducta humana en sociedad, se deberá de apoyar en más de una herramienta que coadyuve en la aplicación y determinación de la normatividad a la que da origen. Precisamente se necesita de una normatividad, antes de que éstos hechos o situaciones sucedan y sus resultados tengan un impacto negativo en la sociedad; es por ello, que se dice que el derecho va evolucionando de la mano de la sociedad, al momento en que nuevos fenómenos sociales se nos presentan, es cuando todo sistema jurídico requiere de mecanismos y técnicas jurídicas como las presunciones y ficciones, que ayudan en la labor y aplicación de la norma tributaria, la recaudación de la gestión tributaria y la aplicación de la norma fiscal.

Las presunciones se presentan como métodos lógicos –jurídicos por el cual, el legislador conoce un hecho desconocido a base de otro ya conocido por el derecho, y lo toma como cierto, siempre y cuando éste hecho desconocido no sea destruido por alguna prueba en contrario. Mientras que las ficciones se presentan como una verdad jurídica distinta de la realidad, pero que al momento de su quimera, se vuelve indispensable y cierta, justificada por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a la que aspira toda justicia tributaria.

Es en este sentido, en donde el legislador deberá de determinar los mecanismos de control y protección de los intereses de los sujetos de dichas relaciones jurídicas tributarias, sin violentar los principios y garantías de las que les otorga el derecho.

Pero se puede llegar a establecer, que al momento de evitar o controlar los fenómenos de la evasión y la elusión, el legislador deje todo a manos de la técnica jurídica, en específico, en manos de las presunciones y ficciones. Por lo tanto, debemos de determinar hasta que punto, estas técnicas sirven como mecanismos de protección y control, sin perjudicar los derechos de los contribuyentes y poner en peligro su patrimonio

## **Capítulo I. El Estado en el Ejercicio de sus Facultades Tributarias.**

### **1.1.- El Estado en el ejercicio de sus facultades Tributarias.**

A lo largo del tiempo, el concepto de Estado ha tomado diferentes acepciones, podemos hablar de él, como una organización política, una institución, un fenómeno social, una persona moral y hasta lo podemos concebir como un conjunto normativo. He ahí que este concepto va tomando diferentes sentidos conforme el hombre evoluciona en sociedad.

Es por ello que tomamos la definición de Del Vecchio y definimos al Estado como " la unidad de un sistema jurídico que tiene en si mismo el propio centro autónomo y que está en consecuencia provisto de la suprema cualidad de persona en sentido jurídico."<sup>1</sup>

Esta unidad normativa, como rectora de la soberanía y el bienestar jurídico, es dotada de múltiples facultades, derechos y obligaciones para la realización de los fines que se le son previstos, entre estos, el bienestar colectivo, la seguridad social y un mejor modus vivendi para la población que lo conforma.

Dentro de estas facultades encontramos un grupo de ellas, que son las facultades de tributación indispensables para que el Estado pueda llevar a cabo su tarea. Las facultades tributarias, son aquellas por las cuales el Estado puede hacerse llegar de recursos y de medios necesarios para la realización de sus cometidos esenciales.

Para que el Estado pueda ejercer estas facultades, tiene que existir una fundamentación legal, una norma de carácter general que le de ese poder impositivo para con los gobernados, siendo éste, el mecanismo por los cuales esos recursos y medios puedan llegar al fisco dentro de una legislación tributaria acorde a las necesidades y capacidades de los sujetos pasivos que la integran.

Nuestro Estado es una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación conforme al artículo 40 de nuestra Carta Magna. La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, delega ese poder tributario a la Federación como a los Estados miembros de ella, a fin de que establezcan las contribuciones necesarias para cubrir su presupuesto y cumplir cabalmente con sus obligaciones.

---

<sup>1</sup> De Pina Vara, Rafael, Diccionario Jurídico, Editorial Porrúa, México, 2006.

El artículo 73 fracciones XXIX, establece las fuentes de ingresos que de manera expresa son reservadas para ser gravada por el Gobierno Federal, y se establece que las Entidades Federales podrán participar de estas contribuciones especiales, en proporción a lo que dispongan las leyes secundarias a este ordenamiento.

Como podemos observar en el citado artículo, a los Estados se les restringe gravar ciertas actividades y contribuciones que son exclusivas de la Federación; así mismo, el artículo 131 señala que es facultad privativa de la Federación, gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen por tránsito en el territorio nacional y corresponde al Congreso de la Unión facultar al Ejecutivo Federal para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos.

Dentro de las limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, a demás de los antes señalados el artículo 117 de nuestra Constitución nos establece las restricciones absolutas que en materia fiscal instituye a los Estados, y establece lo siguiente:

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

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

*III. 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.*

*IV. 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.*

**V.** *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.*

*Los Estados y los Municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas, inclusive los que contraigan organismos descentralizados y empresas públicas, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en una ley y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas fijen anualmente en los respectivos presupuestos. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública.*

**VI.** *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.*

En el caso del gobierno municipal, no tiene un poder legislativo propio, si bien es cierto que el cabildo en nuestros ayuntamientos es el órgano encargado de crear ciertas disposiciones de carácter jurídico, nuestras leyes le prohíben legislar en materia de contribuciones y por eso mismo carece de ciertas facultades de legislación tributaria, pero no por ello, significa que esta exenta de recibir contribuciones que en todo caso los Estados establezcan a su favor.

La Constitución Federal otorga un poder tributario que los Estados ejercen en favor de los Municipios, así, el Artículo 115, Fracción IV, establece que la hacienda de los municipios se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y de otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

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 pueden celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

Las participaciones federales.

Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo

Asimismo, en el primer párrafo del Inciso c) de la Fracción IV) del Artículo 115, se establece que: "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 a 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 de los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público".

Por otra parte, en el Artículo 124 del mismo ordenamiento, indica que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a la Federación, se entienden reservadas a los Estados.

Respecto a esto, cabe mencionar que el Estado ejerce sus facultades de tributación a través de los organismos e instituciones que las leyes establecen, mediante el ejercicio que enmarca la obtención, la administración y así mismo la adecuada aplicación de esos recursos que en el capítulo que precede analizaremos más a fondo.

## **1.2 La Actividad del Estado.**

Para la realización de los fines que se le encomiendan al Estado, éste debe realizar diversas actividades encaminadas a satisfacer las necesidades colectivas, a salvaguardar las instituciones y su soberanía; pero que entendemos por actividad del Estado.

El maestro Gabino Fraga en su obra Derecho Administrativo nos señala que la Actividad del Estado "es el conjunto de actos materiales y jurídicos, operaciones y tareas que realiza en virtud de las atribuciones

que la legislación positiva le otorga. El otorgamiento de dichas atribuciones obedece a la necesidad de crear jurídicamente los medios adecuados para alcanzar los fines estatales”.<sup>2</sup>

De esta definición, podemos desprender que la legislación positiva o vigente le confiere dichas atribuciones al Estado; referente a ello, tendremos que la actividad estatal estará bajo la influencia de esta ideología y con ella, se llevaran acabo las tareas que el ordenamiento jurídico establece.

Al respecto Serra Rojas afirma que “La actividad del Estado, es decir, lo que el Estado debe hacer, se define por el conjunto de normas que crean órganos, fijan su funcionamiento y los fines que deben alcanzar. La exigencia lógica del Estado se precisa por los fines o propósitos que una sociedad organizada le ha venido señalando de acuerdo a su propia naturaleza”<sup>3</sup>

De esta manera, la actividad estatal la podemos definir, como el conjunto de operaciones y tareas de carácter normativo que el Estado debe realizar para la satisfacción de sus cometidos esenciales. Es por ende, que se da una atribución de facultades por parte de la legislación, hacia la figura del Estado.

Este otorgamiento de derechos y obligaciones coadyuva a que el Estado en sus actividades pueda llevar acabo el logro de sus múltiples fines. Para que el Estado pueda realizar sus fines debe de definir sus atribuciones, es decir, lo que el Estado puede y no puede hacer dentro de su esfera de competencia.

Gabino Fraga da una clasificación de las actividades o atribuciones del Estado y se pueden agrupar de la siguiente manera:

- a) Atribuciones de mando, de policía o de coacción que comprenden todos los actos necesarios para el mantenimiento y protección del Estado y de la seguridad, la sabiduría y el orden público.
- b) Atribuciones para crear servicios públicos.
- c) Atribuciones para intervenir mediante gestión directa en la vida económica, cultural y asistencia en el país.

---

<sup>2</sup> Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México: 1999.p 13.

<sup>3</sup> Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1981, p. 23

La atribución de policía y mando es uno de los fines más antiguos que se le ha asignado al Estado, salvaguardar la seguridad e integridad no sólo física si no patrimonial, ha sido una de las tareas primordiales que se deben sostener mediante un adecuado control y vigilancia para garantizar el orden jurídico.

Esta atribución faculta al Estado para imponer penas y sanciones a aquéllos que quebranten alguna norma de carácter obligatorio, ya que el gobierno tiene un orden estatista; según esta doctrina, por las cuales se confiere en nuestra Carta Magna, al Estado de imponer las modalidades necesarias de la propiedad privada para el interés general.

Hablar de los servicios públicos se ha vuelto tan cotidiano en una sociedad en donde cada vez los gobernados exigimos que se nos brinde un mejor bienestar y seguridad jurídica por parte de la autoridad que justifica su poder de imposición para poder satisfacer esos servicios públicos; ¿pero que entendemos por servicios públicos?

El origen de la palabra Servicios Públicos encuentra su origen en Francia, en el año de 1790. El término se consagra en las leyes del 16 y 24 de agosto de 1790 y en el decreto del 16 del año II. Resulta señalar que en esta época surgió la llamada "escuela del servicio público", y sus mas ilustres exponentes fueron Duguit, Jeze y Bonnard, ellos adoptan el criterio de un servicio público como la base de las obligaciones del Estado para con sus gobernados

En consideración definimos al Servicio Público como una "Institución jurídico administrativa en la que el titular es el Estado y cuya única finalidad consiste en satisfacer de una manera regular, continua y uniforme necesidades públicas de carácter esencial, básico o fundamental; se concreta a través de prestaciones individualizadas las cuales podrán ser suministradas directamente por el Estado o por los particulares mediante concesión. Por su naturaleza estará siempre sujeta a normas y principios de derecho público."<sup>4</sup>

Estos servicios, son creados mediante una ley emanada del poder legislativo y que debe ser uniforme, constante y siempre con el objetivo de satisfacer la necesidad social, compensándose así las necesidades

---

<sup>4</sup> Diccionario Jurídico Informática Mexicana, 2006

económicas, culturales, de salud, seguridad etc. Estos servicios públicos pueden tener el carácter de gratuitos o lucrativos, esto dependerá de la magnitud y de la reglamentación del servicio que se brinde a un particular.

Por ultimo, tenemos la actividad de intervenir en la vida económica, cultural y asistencia en el país, esta intervención tiene como propósito suministrar los medios necesarios para el interés común, la Constitución faculta al Estado para que lleve a cabo las actividades necesarias que lo encaminen a cumplir los propósitos que en ella se establecen.

### **1.3 La Actividad Financiera del Estado.**

La palabra finanzas es un derivado del verbo latino *finer*, cuyo significado es terminar o pagar. Así, el concepto de finanzas comprende todo lo relativo a pagar, en donde además del acto de terminar con un adeudo, también queda incluida la forma de manejar aquello con que se paga y la forma en la que se obtuvieron los recursos, necesaria para estar en posibilidad de realizar los pagos <sup>5</sup>

Así mismo, el Estado toma el papel de agente en la actividad económica, puesto que tiene que hacerse llegar de los recursos suficientes para cumplir con sus cometidos, esto da origen, a una estrecha relación económica por parte del Estado y de las finanzas públicas del país. Esto es posible a través de la rectoría que ejerce el gobierno en la actividad económica de nuestra Nación.

Podemos establecer que esta rectoría es la facultad jurídica que se le otorga al Estado para dirigir la vida económica del país siempre con estricto orden y apego a derecho; esta facultad tiene su naturaleza jurídica en el llamado capítulo económica de nuestra Carta Magna, que comprenden los artículos 25, 26, 27, 28 y 73 de la Constitución Federal; en los cuales se establecen las bases para la intervención en los medios de producción, distribución y comercialización de bienes y servicios; esto significa alentar la producción, otorgar subsidios, facilidades a las empresas de nueva creación, fomentar la exportación de productos nacionales, prohibir los monopolios y apoyar en la inversión de capital extranjero en el país y

---

<sup>5</sup> Delgadillo, Gutiérrez Luis Humberto; Lucero Espinoza, Manuel, *Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso*, Limusa, México, D.F., 1995

por ello ningún particular puede exigir que se tomen medidas alternas ni mucho menos que adopten medidas que sólo favorezcan a un sector de la sociedad

Como lo sustenta la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante jurisprudencia dictada en agosto del año 2000, que a la letra dice:

**Registro No. 191360**

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XII, Agosto de 2000*

*Página: 149*

*Tesis: P. CXIV/2000*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Constitucional*

**RECTORÍA ECONÓMICA DEL ESTADO EN EL DESARROLLO NACIONAL. LOS ARTÍCULOS 25 Y 28 CONSTITUCIONALES QUE ESTABLECEN LOS PRINCIPIOS RELATIVOS, NO OTORGAN DERECHOS A LOS GOBERNADOS, TUTELABLES A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, PARA OBLIGAR A LAS AUTORIDADES A ADOPTAR DETERMINADAS MEDIDAS.**

*Los artículos 25 y 28 de la Carta Magna establecen, en esencia, la rectoría económica del Estado para garantizar el crecimiento económico del país, que se cumple, en los términos previstos en los propios preceptos constitucionales, mediante diversas acciones en que el Estado alienta la producción, concede subsidios, otorga facilidades a empresas de nueva creación, estimula la exportación de sus productos, concede facilidades para la importación de materias primas y prohíbe los monopolios, esto es, todo acto que evite o tienda a evitar la libre concurrencia en la producción*

*industrial o comercial y, en general, todo lo que constituye una ventaja exclusiva e indebida en favor de una o varias personas, con perjuicio del pueblo en general o de una clase social; pero en este señalado aspecto de dirección estatal no conceden garantía individual alguna que autorice a los particulares a exigir, en vía de amparo, que para cumplir con tales encomiendas constitucionales, el Estado deba adoptar ciertas medidas y seguir determinadas direcciones, como establecer singulares requisitos de calidad para la elaboración y envasado de productos, con el pretendido propósito de proteger la economía nacional, pretensión que carece de sustento constitucional.*

*Amparo en revisión 1642/95. Tequila Herradura, S.A. de C.V. 18 de mayo de 2000. Once votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: José Luis Rafael Cano Martínez.*

El licenciado Manuel Espinoza Barragán, nos señala que " el Estado tiene en nuestra época una serie de actividades que son sumamente variadas, amplias y van desde la conservación de la sociedad, la salvaguardia de su independencia, la seguridad del orden y la tranquilidad, tanto exteriores como interiores, hasta el progreso social, económico, educativo, sanitario y cultural "6

Por lo concerniente nuestro gobierno ejerce una actividad financiera que como ya lo hemos mencionado, van orientadas a la satisfacción de las necesidades esenciales; esto conforme se va acrecentando las necesidades de una colectividad y encaminado al desarrollo nacional.

El fiscalista mexicano Joaquín B. Ortega, ha definido a la actividad financiera del Estado como "la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines"7

---

<sup>6</sup> Espinoza Barragán, Manuel, *Lineamientos de Derecho Público Mexicano*, Cárdenas Editor y Distribuidor, segunda edición, Tijuana, México, 1986.

<sup>7</sup> Ortega, Joaquín B., *Apuntes de Derecho Fiscal*, p. 1

Otra definición que podemos considerar, es que la Actividad Financiera del Estado "es aquella que desarrolla consistentemente en procurarse los recursos necesarios para estar en condiciones de sufragar los gastos públicos, destinados a satisfacer las necesidades colectivas a su cargo, mediante la prestación de los servicios públicos correspondientes".<sup>8</sup>

De lo antes expuesto, tomamos dos puntos esenciales que se dan en las citadas definiciones; en primera que el Estado tendrá que allegarse de los recursos necesarios para cumplir con las necesidades públicas mediante los mecanismos personales, materiales y jurídicos conllevando al segundo punto que es sufragar los gastos públicos,. El mecanismo base para que estos gastos puedan ser sufragados es la imposición de tributos a los gobernados, que tiene la obligación de contribuir.

Esta actividad según los tratadistas conoce 4 aspectos esenciales que son:

- a) Aspecto económico: Dentro del cual podemos señalar que se ocupa de la obtención, manejo y destino de los recursos económicos para que el Estado pueda dar cumplimiento a los fines que persigue y que son de utilidad general <sup>9</sup>
- b) Aspecto político: En este aspecto podemos señalar la supremacía del Estado en cuanto a que ésta actividad surge de los órganos de la Administración Pública, y ésta ejercerá los medios necesarios para poder allegarse de estos, ya que el Estado es un agente de naturaleza jurídica, también lo es la actividad financiera que el ejerce.
- c) Aspecto Jurídico: Ya que esta actividad debe de estar regulada por el Derecho Positivo, que se debe tener una regulación normativa, ya que entramos a dos instituciones jurídicas como lo es el derecho público y el derecho privado, por lo concerniente, debemos de estar dentro de un marco de legalidad apto para dichas relaciones.

---

<sup>8</sup> Sánchez Hernández, Mávalo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, p. 6, México, 1988.

<sup>9</sup> *Ídem* , p. 8

d) Aspecto Sociológico: Ya que el impacto que se dé de esta actividad, tendrá consecuencias en la sociedad en donde se establezca, y siempre debe de ir encaminado a las necesidades de la sociedad, ya que ella es el motor de ésta actividad económica.

#### **1.4 Las 3 Etapas de la Actividad financiera.**

La actividad financiera del Estado, conoce o se desarrolla en 3 momentos o etapas esenciales que son:

a) La Obtención de ingresos: Que pueden emanar de las actividades de Derecho Público como lo marca nuestra legislación y nuestro supremo tribunal quien señala que el Estado puede tener una doble personalidad jurídica, ya que es una persona de derecho público y de derecho privado, en el primer caso un ejemplo claro es el cobro de contribuciones y la contratación de empréstitos, para la ejemplificar la segunda tenemos la obtención de las ganancias provenientes de las diferentes empresas de la administración pública , de la explotación de sus bienes y patrimonio consistente en renta, ventas y donaciones etc.

b) La Administración y manejo de los recursos obtenidos: Esto es derivado de las mismas funciones y el actuar de su personalidad antes señalada.

c) Las erogaciones diversas que se deben de realizar para la estabilidad de las funciones públicas, la prestación de servicios y el desarrollo del bienestar social.

Estas fases no pueden llevarse acabo sin un fundamento legal que les de vida. En nuestra legislación encontramos la norma que les da el origen y faculta al Estado para su desarrollo, en los artículos 73 fracción VII y VIII y el artículo 74 fracciones II y IV que nuestro máximo ordenamiento legal establece.

## 1.5 El Derecho Fiscal.

Se dice que el término fiscal, proviene de la antigua Roma en la que el jefe de familia asumía un conjunto de obligaciones, siendo una de ellas llevar una especie de libro de diario, en el que de manera escrupulosa debía anotar todos los ingresos y gastos del grupo familiar. Este documento servía de base para el cálculo y determinaciones de los impuestos con los que anualmente debía contribuir. Por lo anterior, una vez al año se presentaba en su domicilio el recaudador, revisaba el libro de diario y le notificaba la cantidad a pagar, la que debía ser cubierta de inmediato, mediante el depósito de su importe en la ranura que para tal efecto tenía la bolsa o cesto, llamada "fiscum" que el recaudador llevaba adherida al brazo y herméticamente cerrada.

Comúnmente los recaudadores fueron identificados como "fiscum". Posteriormente el término se utilizó para identificar al órgano del Estado encargado de la recaudación de los tributos.

De tal manera que para nosotros el término Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales, referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Fisco, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.

Andrés Serra Rojas, define al Derecho Fiscal diciendo que "está constituido, por el conjunto de normas jurídicas que regulan la determinación y recaudación de los impuestos y los demás medios económicos que necesita el Estado para la satisfacción de las necesidades públicas"<sup>10</sup>

Dentro de las muchas definiciones del Derecho Fiscal, podremos encontrar que la mayoría de los autores tienden a vincular la estrecha relación del Estado y la percepción de los ingresos que de manera impositiva se hace acreedor.

Otra cuestión que nos atiende, es la naturaleza misma del Derecho Fiscal como rama del derecho. Es por ello que el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 19 de noviembre de 1940, dictó la siguiente resolución: "El Derecho Fiscal, como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público. Ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho, con características especiales", y agrega: "El Derecho Tributario

---

<sup>10</sup> Serra Rojas, Andrés, *Óp. Cit. P. 12*

concretamente regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes".<sup>11</sup>

Partiendo de esta idea, podemos citar que en la actualidad se puede hablar de un Derecho fiscal autónomo, que es bilateral, de carácter Público puesto que en primera impone obligaciones y confiere derechos tanto para el Fisco como para los contribuyentes y en segundo lugar existe una subordinación por parte del gobernado hacia el Estado. Creemos y coincidimos con algunos tratadistas que ya no se debe de manejar el concepto de Derecho Fiscal como sinónimo de Derecho Tributario, puesto que en la evolución de la sociedad en donde se establece un cierto grupo de normas, también se deben de ir actualizando éstas últimas; así entonces, podríamos definir que el Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que tienden a regular las relaciones de la Hacienda Pública y los particulares, así como los elementos que integran la Hacienda Pública.

Por esta razón podemos marcar que el Derecho Tributario abarca al Derecho Fiscal, y que esta relación tan atada se ve reflejada al comprender exclusivamente a los impuestos. Al respecto el Lic. Luis Martínez López nos señala lo siguiente: "No se considero conveniente la denominación de Derecho Tributario, por que no es posible olvidar que los tributos fueron originalmente cargas impuestas por el caudillo a sus súbditos, idea que pugna con nuestro régimen constitucional, que considera las contribuciones como aportación económica de los individuos en beneficio de la colectividad, y no para provecho de los gobernantes"<sup>12</sup>

Este mismo autor, nos da su definición de Derecho Fiscal diciendo: "Se creyó más apropiado este título (Derecho Fiscal) para distinguir el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad del Estado al señalar sus recursos para sufragar los gastos públicos, ejecutar las leyes que fijan las contribuciones, mediante un procedimiento especial adecuado a su finalidad de interés social, así como resolver las controversias que se susciten en su aplicación, por medio de un tribunal administrativo"<sup>13</sup>

---

<sup>11</sup> Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, p. 33, México, 1994.

<sup>12</sup> Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, cap. IV, núm. 17, p. 34

<sup>13</sup> *Ibíd.*

Por su parte, Adolfo Atchabahian precisa la diferencia de lo que abarca el Derecho Fiscal y aquello que le corresponde al Derecho Tributario. En un artículo publicado en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación, titulado “ *Lo contencioso Tributario en América*”, señala que “El Derecho Fiscal incorpora los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes de dominio público originario y de las empresas que se ha titular...”<sup>14</sup>, lo que contrasta a lo que se refiere con el Derecho Tributario que considera como “aquel conjunto material exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, ingresos públicos coactivamente exigibles de los particulares.”<sup>15</sup>.

En el mismo sentido, Dino Jarach, indica que el Derecho Tributario se refiere al “conjunto de normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios”<sup>16</sup>. El autor citado, destaca la palabra tributos y no ingresos, en una forma general, señala que los tributos tiene una autonomía específica a los ingresos, que conforman el gasto público, la cual surge de la acción impositiva con la cual el Estado en su carácter de ente soberano crea, modifica o extingue leyes con respecto a los tributos.

---

<sup>14</sup> Atchabahian Adolfo, *Lo contencioso tributario en América*, Segundo número extraordinario, revista del Tribunal Fiscal de la Federación, 1796, citado por Delgadillo G. Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Limosa Noriega Editores, México, 2004, pp. 24-25.

<sup>15</sup> *Ibid.*

<sup>16</sup> Jarach, Dino, *El hecho imponible*, citado por Delgadillo G. Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª edición, Limosa Noriega Editores, México, 2004, p 23

## 1.6 Clasificación del Derecho Fiscal.

Dentro de la Doctrina encontramos un sin número de clasificaciones de esta rama del Derecho en cuanto a su materia de aplicación a cada caso en específico, conforme ello, el maestro Francisco de la Garza lo clasifica de la siguiente forma.

- Derecho Fiscal Sustantivo.
- Derecho Fiscal Formal
- Derecho Fiscal Aduanero
- Derecho Fiscal Constitucional
- Derecho Fiscal Penal
- Derecho Fiscal Procesal
- Derecho Fiscal Internacional

Derecho Fiscal Sustantivo: El Lic. Sergio Francisco de la Garza<sup>17</sup>, nos señala que " es el conjunto de normas jurídicas que disciplinan el nacimiento, efectos y extinción de la obligación tributaria y los supuestos que originan la misma, esto es, la relación jurídica principal, así como las relaciones jurídicas accesorias lógicamente regula la relación que en el anverso tienen el carácter de [crédito](#) fiscal y en el reverso tienen el carácter de obligación tributaria

En este sentido, nuestro autor señala que esta parte del derecho fiscal, comprende la relación tributaria, de igual manera como se maneja en el Derecho de las Obligaciones; existe una relación por la cual una de las partes se obliga a dar un tributo o sus accesorios, es decir, el pago de una cantidad de dinero o de bienes en especie.

Este derecho sustantivo esta regido por el principio de legalidad y por ello, sólo se podrá exigir el pago de cierto tributo siempre y cuando este establecido en virtud de ley, y no por convenios o contratos como ocurre en el Derecho Civil o Mercantil. Esto nos origina que nuestra Constitución Política imponga la obligación de contribuir a los gastos públicos, como lo señala el artículo 31 fracción IV de la citada ley.

---

<sup>17</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2005, p. 28.

Derecho Fiscal Formal: También llamado como Derecho Fiscal Administrativo, es el conjunto de normas que regulan la actividad de la Administración Pública que se encarga de la determinación y de la recaudación de los tributos, y de su tutela, entendiéndose en su sentido más amplio.

Esta protección debe de ir encaminada a la satisfacción de las necesidades públicas, y es la Administración Pública la que no sólo se encarga de la determinación y recaudación de los tributos, si no también, puede exigir el cumplimiento de órdenes administrativas como pueden ser, el suministrar informes, exhibir libros de contabilidad, conllevar las inspecciones y revisiones de gabinete (artículos 42, 44 y 45 del Código Fiscal); todo esto con el único fin exclusivo de tutelar esos tributos.

Derecho Fiscal Aduanero: Máximo Carbajal nos da un concepto claro y preciso de lo que debemos de entender por Derecho Fiscal Aduanero, y nos señala que son "aquellas normas que pertenecientes al Derecho Fiscal, que se relacionan estrechamente con la materia aduanera, como son; la teoría de las contribuciones. Definiciones de los impuestos al comercio exterior. Los recursos de los particulares frente a los actos de la autoridad aduanera. Los procedimientos contenciosos. La regulación del delito de contrabando"<sup>18</sup>

Derecho Fiscal Constitucional: Debemos mencionar que el derecho fiscal tiene una estrecha relación con la constitución, pues ésta "es el palladium de la seguridad jurídica, que actúa como arca sagrada de todas las garantías, cuya conservación inviolable, cuya guarda severamente escrupulosa, debe de ser objeto primordial de las leyes".<sup>19</sup>

Héctor Villegas nos dice que "es el conjunto de normas jurídicas que delimitan y disciplinan el poder tributario del Estado, así como coordinan diversos poderes tributarios que existen en los Estados federales. Determinan los límites temporales y especiales en que ejercen los poderes tributarios, así como los límites representados por los derechos individuales públicos de sus habitantes"<sup>20</sup>

---

<sup>18</sup> Carbajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, 1ª Edición 1985, Editorial Porrúa, p. 14.

<sup>19</sup> Gabrielli, Adolfo, citado por Díaz Vicente, Oscar, La Seguridad Jurídica en los procesos tributarios, De palma, Buenos Aires, 1994, p. 3-4

<sup>20</sup> Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, p. 163

Ahora bien, en nuestro país la Constitución Federal es la Norma Suprema y fuente fundamental del Derecho Fiscal, en lo estatuido en los diversos artículos que de ella emanan, por lo cual la Carta Magna establece:

- El contenido fundamental de la organización de la sociedad, dibuja los esquemas de producción normativa, así también da origen a las disposiciones en materia tributaria.
  
- Señala la distribución y competencia de los poderes en materia tributaria.
  
- Parte esencial de esta relación, es que establece los principios generales del Derecho Fiscal (igualdad, proporcionalidad, seguridad jurídica, legalidad, irretroactividad, audiencia), y los principios característicos del Derecho Fiscal (proporcionalidad, equidad, no confiscatoriedad, no exención, mínimo vital).
  
- Determina el marco de referencia por el cual se va a guiar las finanzas nacionales en el capítulo económico antes expuesto, y el contenido que el Estado debe de imprimirle a la tributación.

Derecho Fiscal Penal: Margarita Lomelí Cerezo escribe que el Derecho Penal Tributario es "el conjunto de disposiciones que vinculan una sanción o una pena determinada al incumplimiento de las normas que garantizan los ingresos fiscales para la Administración, esto es, de las normas que establecen deberes para con el Fisco"<sup>21</sup>

Rafael Bielsa, en Argentina, definió al Derecho Penal Fiscal "como el Derecho represivo de la Administración Fiscal y como el conjunto de disposiciones legales punitivas de las transgresiones de las leyes fiscales".<sup>22</sup>

---

<sup>21</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Óp. Cit. p. 871

<sup>22</sup> Bielsa Rafael, Estudios de Derecho Público, De palma, Buenos Aires, 1951, Tomo II, p. 511.

Este tipo de derecho sancionador como los estudiosos lo establecen, no solo contempla las sanciones y medidas disciplinarias que se deben de implementar para los que incurran en algún delito o infracción de este tipo. Más sin embargo, podemos determinar que así como el derecho penal tiene como objetivo primordial el proteger el bien jurídico tutelado, este tipo de derecho sancionador tendrá que proteger y tutelar el patrimonio del Estado.

Derecho Fiscal Procesal: Podemos señalar que es el conjunto de normas que regulan los procesos en que se resuelven las controversias que surgen entre el Fisco y los contribuyentes. Este tipo de normas las podemos encontrar en el Código Fiscal de la Federación, en La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y supletoriamente se aplican las disposiciones del Código de Procedimientos Civiles.

Derecho Fiscal Internacional: El Doctor Gabino Castrejón se refiere al Derecho Fiscal Internacional como aquel "que esta integrado por las normas consuetudinarias o convencionales que tratan de evitar los problemas de doble tributación, coordinar métodos para evitar la evasión y organizar, mediante la tributación formas de cooperación de los países desarrollados a aquéllos que están en proceso de desarrollo"<sup>23</sup>

## 1.7 Los Tributos y sus Características

Tributo viene del latín: *tributum*, que significa carga continua en dinero o en especie que debe de entregar el vasallo al señor, en reconocimiento al señorío, o el súbdito al Estado para la atención, a su vez para las llamadas cargas públicas. Tiene también el sentido de ofrenda o manifestación en calidad de obsequio, veneración, respeto, agradecimiento o gratitud<sup>24</sup>.

Ahora bien, se puede catalogar al tributo como impuesto o una contribución, ya que al paso del tiempo el tributo ha tomado diferentes características y se la ha denomina de distintas formas; al paso del tiempo las sociedades han catalogado de diferentes maneras la figura del tributo. Desde la antigüedad en Roma

---

<sup>23</sup> Castrejon García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002, p. 10

<sup>24</sup> Diccionario Jurídico, Informática Mexicana, México, 2006.

se tenía que pagar tributo al Cesar, como pago hacia la protección del imperio Romano y por la actividad económica que se realizara, esto era mediante los recaudadores de tributos quienes eran personas dotadas por el Estado Romano de muchos privilegios y gozaban de una intachable reputación, he ahí que varios historiadores han manifestado que el poderío de Roma se debió principalmente por la habilidad belicosa, la recaudación y la buena administración de su riqueza.

A la caída del imperio se siguió con la practica de la imposición de tributos, así entonces, los diferentes reinos encontraron una manera fructífera para hacerse llegar de riquezas; se empezaba con los gravámenes a las actividades comerciales, así como del paso marítimo, terrestre, servidumbre y el impuesto predial se hacia parte fundamental del fundo, llamándose *pensitationes* y llegándose al punto en que se consideraba ilícito: *sine censu vel reliquisfundum comparari non posse*, o sea que sin impuesto el comprador no podía poseer, es decir que no había cosa sin tributo: *rem sine censu*.

Con el surgimiento de los primeros Estados Nacionales se cambia el sentido del tributo y toma el nombre de impuesto; los avances que se presentan tanto de manera institucional como social, el surgimiento de la igualdad entre los seres humanos, la división de poderes, las teorías económicas revolucionarias y sobre todo la conciencia social, dio lugar a que los nuevos gobiernos crearan la figura del impuesto como medida para poder hacer frente a los gastos públicos y las necesidades de orden colectivo. Aparentemente sólo se disfrazo el tributo y tomó el nombre de impuesto, esto hace señalar que la denominación ya no tenía sentido puesto que se trataba de un renacimiento social, por ende, los nuevos Estados tenían que atender las necesidades del aparato burocrático creado para sostener y prestar esos servicios públicos.

Pero no todos adoptaron con facilidad la figura del impuesto en las nuevas Naciones; quienes crean los principios rectores de los impuestos, para los cuales se establece un verdadero ordenamiento, revestidos de juridicidad, legitimidad y de proporcionalidad. Se desarrollan diversas teorías económicas, la expansión de los mercados, los diferentes acontecimientos tecnológicos y la adaptación de las nuevas formas de gobierno fueron motores para que el impuesto se colocara en la mayor fuente de captación de capital por parte de los Estados.

Para Giannini el impuesto es "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en su caso, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada"<sup>25</sup>

Podemos citar también que el impuesto es "El tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la ley como hechos imponibles, siendo estos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado"<sup>26</sup>

Ante esto, considero definir al impuesto como la aportación económica por parte de los miembros de un Estado, cuando se encuentren en una situación de hecho, previsto por las leyes fiscales para la contribución al gasto público.

Desde la concepción del impuesto como nuevo mecanismo para la obtención de ingresos por parte de los gobiernos, se tenían que dar a la tarea de que éstos, fuesen legalmente constituidos, dándole así la vestimenta de juricidad y legalidad con el surgimiento de las teorías renovadoras de la concepción normativa y las diferentes disposiciones de carácter gubernamental.

Es por esto, que las diferentes legislaciones comenzaron a reglamentar y gravar las diferentes actividades y hechos generadores de los impuestos.

Dentro del desarrollo en el siglo XIX, existió una desmesurada y excesiva implementación de los impuestos, a consecuencia de la creciente natalidad y las necesidades de los Estados por cumplir sus cometidos.

La figura del impuesto para el siglo XX, había tomado para una parte considerable en la sociedad cierta inconformidad. El aparato estatal empezaba a implementar nuevos impuestos que hacían cada vez más desproporcional las cargas tributarias, aunado a que se les proporcionaba de validez jurídica y esto conllevaba a que se evadiera más el pago de dichos impuestos por las altas tarifas que se tenían que dar al fisco.

---

<sup>25</sup> A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.

<sup>26</sup> Villegas Héctor, Curso de Finanzas: Derecho Financiero y Tributario, 2 Edición, De Palma, Buenos Aires.

Dentro de estas circunstancias las Autoridades Hacendarias, tuvieron que apoyarse de la Economía que cada vez se hacia de corte Internacional; ésta apertura de fronteras fue dando lugar a nuevas teorías económicas y dio como resultado que la denominación de impuesto evolucionara a la ahora llamada contribución. Los sistemas tributarios de los diferentes países adoptaron esta nueva denominación, pero los tratadistas aun no consiguen poder liberar a la contribución de los fantasmas de sus antecesores como el tributo y el impuesto.

En nuestra legislación principalmente no se ha podido dar una verdadera desincorporación del concepto de tributo, impuesto y contribución; es cierto que al hablar de tributo o impuesto lo tomamos como sinónimos meramente establecidos, pero no se establece una verdadera definición de lo que es la contribución.

Nuestro Código Fiscal no nos da una verdadera definición, y solo nos determina unas características de la contribución. El artículo 6 de la ley antes citada solo nos menciona que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales durante el lapso en que ocurran".

También en el mismo sentido el artículo 2 fracción I del Código Fiscal nos da un concepto vago del impuesto, pues solo nos señala que " Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran 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."

Ante estas lagunas legales, se pueden denominar de diferente manera en un procedimiento a las cargas que se les imponen a los contribuyentes, unos lo manifiestan como tributos, otros toman el sentido de impuestos o derechos y hay quienes los citan como contribuciones, más sin embargo la Suprema Corte de Justicia ante esto, dicto la siguiente jurisprudencia;

***Registro No. 232852***

***Localización:***

*Séptima Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

79 Primera Parte

Página: 28

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURIDICA, INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY.**

*Aun cuando la ley atacada de inconstitucionalidad llame al tributo controvertido "derecho"; y las autoridades responsables lo conceptúen como "derecho de cooperación", y el quejoso se empeñe en sostener que es un "impuesto especial", lo cierto es que este Supremo Tribunal debe Analizar el gravamen de acuerdo con su verdadera naturaleza jurídica independientemente de la denominación que le den las partes.<sup>27</sup>*

En este sentido nuestro máximo tribunal determino, que no importa la denominación que se le haga a los impuestos por fragmento de las partes y con esto justifiquen su inconstitucionalidad, si no, que se debe de analizar la naturaleza del gravamen mismo, para lo cual no importa la designación que a éste se le de, si no el objeto y fin por los cuales se establezca esta carga impositiva.

Por lo concerniente a este apartado, es infinito el estudio de la evolución del tributo, puesto que a través de la historia y del desarrollo de las finanzas públicas se ha plasmado y dejado un legado muy importante, es por ello que sólo tomamos un estudio generalizado para ayudar al lector a conocer las diferentes denominaciones por las que ha sido sujeto, y cuando escuche hablar de tributos, impuestos o contribuciones en el mismo sentido o forma, pueda conocer un poco de la similitud que estos preceptos abarcan.

---

<sup>27</sup> TRIBUTOS. SU ESTUDIO DEBE REALIZARSE DE ACUERDO CON SU VERDADERA NATURALEZA JURIDICA, INDEPENDIEMENTE DE LA DENOMINACION QUE LE DEN LAS PARTES O INCLUSO LA LEY. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia Pleno, Séptima Época, México. 1978

Sin embargo, aunque se le denomine de diferente manera a la carga de carácter impositivo a la que somos sometidos, algunas características de los tributos y a lo largo de su evolución siguen teniendo la de misma dirección y sentido como pueden ser los siguientes:

- Tiene la finalidad de satisfacer las necesidades colectivas y el gasto público.
- Es un gravamen de carácter impositivo por parte del Estado para el cumplimiento de sus cometidos esenciales.
- Es exigido a los sujetos parte de una sociedad no importa el nombre que se les asigne ya se ha gobernado, siervo, vasallo, súbdito, etc.
- Nace de un instrumento legítimo ya se ha mandato imperial, el dictado faraónico, la bula papal, el edicto real o las leyes que le da origen y le da el carácter de legitimidad.
- Si no se cumple con dicha obligación tributaria se puede ser acreedor a una pena o una sanción ya se ha de carácter pecuniario o físico.

## **CARACTERISTICAS.**

El maestro Luis Humberto Delgadillo nos señala las características de las contribuciones y nos establece que son las siguientes:

### **Obligación Personal.**

El artículo 31, fracción IV de nuestra Constitución señala lo siguiente:

Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

Este artículo de nuestra carta magna es la base de todo principio y relación de carácter fiscal, pues en él, se contempla la obligación ex lege que tenemos los mexicanos con nuestra Nación de contribuir a los gastos de orden público. Se establece que este vínculo se da de manera personal, no importase si somos

nacionales o extranjeros siempre y cuando estos últimos residan y tengan su modus vivendi en nuestro territorio

Esta obligación surge desde el mismo momento en que se da el hecho generador de toda relación tributaria, como en toda obligación de carácter natural se establece el sujeto activo que en este caso es el Estado como ente soberano que de manera impositiva constriñe al sujeto pasivo en este caso es toda persona ya sea física o moral, la cual se encuentra en la hipótesis legal.

### **Aportaciones pecuniarias.**

De esta manera el gobernado se desprende de parte de su patrimonio para la cooperación de los gastos de orden común, estas contribuciones pueden darse en dos formas, la primera de manera pecuniaria que se manifiesta en una cantidad de dinero y la otra que se da excepcionalmente en dar en especie.

### **Para el Gasto Público.**

Contribuir para los gastos públicos debe de ser el objeto primordial de los impuestos, y éstos deben de destinarse exclusivamente para ello, y el sujeto activo siempre estará representado por los organismos de la Administración Pública ya sea en el ámbito Federal, Estatal o Municipal.

### **Proporcional y Equitativa.**

La proporcionalidad de las contribuciones se encuentra prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en la que establece la obligación de contribuir de esta forma para los gastos públicos. En el mismo dispositivo se hace referencia a la equidad en la imposición.

La idea de proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo del que la contribución forma partes y es de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la necesidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que, debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos. La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentran colocadas

en la misma circunstancia contributiva. Esto nos permite reiterar que la equidad resulta “la justicia del caso concreto”.

### **Establecimiento sólo a través de una ley.**

Como nuestro principio lo establece “*Nullum tributum sine lege*”, sin ley no puede existir un tributo; esto es que solo por ley se puede establecer un tributo, solo por ley se puede modificar un tributo, y solo por ley se puede derogar. Como nuestra Constitución lo establece en su artículo 72, es facultad exclusiva del poder legislativo la creación y regulación de las contribuciones.

Aunque existan dos excepciones por las cuales se puede omitir este principio: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior.

En estas dos situaciones solo se podrá conceder al Ejecutivo las facultades legislativas emitiendo los llamados decretos ley, que son formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

### **1.8 Elementos de los Tributos.**

Dentro de la figura de los tributos aparte de las características encontramos también otras particularidades que le dan nacimiento y validez para poder ejercer dicha imposición con toda la legalidad y formalidad posible, por esa razón tenemos los elementos que deben de contener y los principios rectores que lo encaminan a su validez normativa,

Cuando se establece un nuevo tributo o impuesto, no sólo se deben de seguir las características que hemos mencionado, sino también en dicho cuerpo legal se deberán de establecerse con precisión y certeza los elementos que van a formar al nuevo gravamen, para proteger a los contribuyentes y que estos no se vean en vueltos en arbitrariedades por parte de las autoridades hacendarias y que el contribuyente sepa la forma y el hecho por el cual esta obligado a contribuir, en otras palabras, cada elemento de un impuesto deberá estar consignado en una ley que le da su naturaleza y origen, con respecto a ellos la propia Suprema Corte de Justicia de la Nación, nos lo manifiesta en la siguiente tesis jurisprudencial:

**IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.-**

*Al disponer el artículo 31 constitucional, en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que, primero, esté establecido por ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos esenciales del mismo, como pueden ser el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago, estén consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no quede otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida.<sup>28</sup>*

Por lo concerniente podemos determinar que no basta con que la norma que crea al impuesto contemple la obligación personal, la aportación pecuniaria, que se han destinados al gasto público y que cumplan con los principios marcados en nuestra Constitución; si no también, que determinen como lo establece la Corte los elementos que se señalan los cuales le dan la legitimidad de todo tributo y son los siguientes:

**SUJETOS.**

Dentro de toda relación tributaria encontraremos dos sujetos que representan la base fundamental de todo deber tributario, ahora bien, los sujetos de los tributos son todas aquellas personas que son

---

<sup>28</sup> IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Primera Instancia, Séptima Época, México, 1975. -

susceptibles de ser acreedor o deudor del tributo. Por lo concerniente encontramos dos tipos de sujetos, el sujeto activo también denominado acreedor de la obligación tributaria quien puede determinar y exigir de manera impositiva el pago de dicho tributo, cuando nos referimos a dicho sujeto estamos hablando del Estado en sus tres niveles ya sea federal, estatal o municipal; estos tres titulares de esta relación, deberán de establecer las reglas de competencias para la exigibilidad del tributo.

Y por otro lado, hablamos de que es sujeto pasivo toda aquella persona física o moral, nacional o extranjera a la que la ley le atribuye la realización de ciertos hechos o actos que generen el crédito fiscal o mejor dicho cuya situación coincida con el hecho generador del tributo y por lo mismo se encuentra obligada a realizar el pago.

### **OBJETO DEL TRIBUTO.**

El Objeto del impuesto se concreta como la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Los tributos una vez realizado el presupuesto de hecho o el hecho generador previsto por la Ley, surge la obligación fiscal que concretamente tendrá un gravamen específico para el objeto.

La Suprema Corte nos dice al respecto "... El objeto del impuesto es el hecho o las circunstancias de hecho cuya realización o existencia dan nacimiento a la obligación tributaria, en este caso a favor de la hacienda pública federal" <sup>29</sup>

### **La Base.**

La base de todo impuesto es la cuantía sobre la cual se determina el impuesto a cargo del sujeto pasivo. Dicho en otras palabras, es la magnitud o valor al que arriba por medio del procedimiento determinado para cada tributo por ley y al que al aplicarle la tasa, alícuota o porcentaje establecido también en la ley, da como resultado el monto del tributo a pagar. <sup>30</sup>

---

<sup>29</sup> IMPUESTO, OBJETO Y SUJETO PASIVO DIRECTO DE LOS. CONCEPTOS. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época segunda parte. Pág. 45

<sup>30</sup> Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thompson, México D.F., 2002. P. 51

El maestro Margáin Manautou, manifiesta que "la base del tributo es aquella parte o porción (de lo gravado por la ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen al cual se encuentra obligado el sujeto pasivo."<sup>31</sup>

### **Tarifa.**

La tasa o tarifa del impuesto es la cantidad de dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, mientras que el monto del mismo es aquella cantidad que los sujetos pasivos deben enterar al sujeto activo, una vez que se le ha aplicado la tasa a la base imponible. Es decir, una vez nacida la obligación de pago a cargo del contribuyente, es necesario fijar el monto a pagar derivado de dicha acción. Para ello se aplica un porcentaje establecido en la Ley a la base gravable y ello dará como resultado la cantidad líquida a pagar.

La doctrina prevé tres tipos de tarifas principales las cuales pueden ser fijas, proporcionales y progresivas.

La tasa fija es aquella que no expresa en términos porcentuales, si no como su nombre lo indica en números absolutos y fijos, es decir, en cantidades específicas.

Por su parte cuando se habla de una tasa proporcional es cuando estamos en presencia de porcentajes igual fijos, pero con la salvedad de que siempre dicha cantidad va a representar la misma proporción, independientemente a la base en que se le aplica.

Y por último hablamos de una tasa progresiva cuando existe una tasa de manera escalonada, con la característica que estas tasas deben pertenecer a un mismo tributo, es decir la tasa va en aumento en proporción a la cantidad que grava el tributo.

---

<sup>31</sup> Margáin Manautou, Emilio, *Óp. Cita* Págs. 268-269.

## **Época de Pago.**

Sobre la época de pago nuestra legislación es muy precisa pues nuestro Código Fiscal establece lo siguiente:

*Artículo 6: .....*

*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 del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

*II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

En esta situación la ley, contempla dos supuestos para realizar el pago de nuestros impuestos, ya sea pagar el día 17 de cada mes del calendario posterior al día en que se cause el impuesto.

## **Capítulo II. Los principios del Derecho Tributario y la Relación Jurídica Tributaria.**

### **2.1 Principios Doctrinales.**

“ Si el príncipe es compasivo y virtuoso, el pueblo entero ama la justicia; si el pueblo ama la justicia, cumplirá todo lo que el príncipe le ordene. Si el príncipe exige unos impuestos justos, le serán pagados por el pueblo amante de la justicia” (Confucio).

Para que exista una verdadera estabilidad económica y social dentro del Estado, éste debe de ser justo y equitativo en su actuar y en sus leyes; como lo manifestó hace algunos siglos el filósofo Confucio, al establecer que los impuestos que se le exigen al pueblo en ellos, debe de prevalecer varios principios fundamentales en donde se encamine a la justicia social, al bienestar colectivo y al desarrollo general.

El Derecho Tributario se compone como ya hemos establecido, de un conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en cuanto a los tributos y la relación de estos con la Hacienda Pública; pero también debe de ir apoyado en principios generales del derecho que coadyuven a hacer más eficaz la potestad tributaria del Estado en su actuar como sujeto activo de la relación tributaria, esto con la finalidad de que no exista abuso, arbitrariedades y discriminaciones por parte del fisco hacia los contribuyentes, a consideración de que no realice exacciones que conlleven a una desproporcionada disminución de su patrimonio o hasta la pérdida total del fruto de su trabajo, con el pretexto de que tiene la facultad impositiva para actuar de esa forma.

Estos principios son base irrefutable para la relación jurídico-tributaria, y el origen de ellos los podemos encontrar en la obra del distinguido economista inglés Adam Smith, en su celebre obra titulada “ Investigación de la Naturaleza y Causas de la Riqueza de las Naciones”; en donde podemos hallar una verdadera teoría de la economía política, y en la cual en el libro V de su obra, hace un estudio minucioso de las características esenciales de los tributos que han sido tomados por varias legislaciones y adaptados al Derecho Positivo vigente y a los sistemas legales con respecto a las características de cada Nación.

La potestad tributaria está orientada por principios que han sido elaborados por la doctrina, recogidos por el constituyente y plasmados en la Constitución Política. Tienen un sentido tridimensional, pues orientan al legislador en la creación y tratamiento general de las normas tributarias; sirven a la autoridad administrativa tributaria en las decisiones que le corresponde adoptar en los diversos casos concretos,

puesto que los actos y resoluciones en general no pueden ignorar los alcances de la potestad en referencia y finalmente, sirven de garantía constitucional a los contribuyentes, porque el legislador no puede afectar con tributos a la población rebasando los alcances de estos principios.

Para nuestro estudio nos enfocaremos a los principios que desarrollaron los más distinguidos eruditos de la materia, y a los que nuestra legislación establece. Así que expondremos en primer término los principios del ilustre economista Adam Smith quien los divide en:

- a) Principio de Proporcionalidad o Justicia
- b) Principio de Certidumbre o Certeza;
- c) Principio de Comodidad;
- d) Principio de Economía.

### **Principio de Proporcionalidad o Justicia.**

Nuestro autor establece en su obra que "los vasallos de cualquier Estado, deben contribuir al sostenimiento del Gobierno a proporción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos igualdad o desigualdad de imposición"<sup>32</sup>

La proporcionalidad radica principalmente, en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos, en razón de su capacidad económica, debiendo aportar una parte de sus riquezas. Conforme a este principio, los gravámenes deben establecerse acorde a la capacidad económica del sujeto pasivo, de manera que las personas que perciban mayores ingresos tributen de forma cualitativa superior a los de mediano y reducidos ingresos.

---

<sup>32</sup> Smith, Adam, La Riqueza de las Naciones, Libro V, Tomo II, Pág. 409, Publicaciones Cruz, México, 1978

La idea de proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo, del que la contribución forma partes y es de ésta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la necesidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos. La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentran colocadas en la misma circunstancia contributiva. Esto nos permite reiterar que la equidad resulta “la justicia del caso concreto”.

Al hablar de la capacidad contributiva señalaremos que “La capacidad contributiva del sujeto en materia fiscal es la facultad para afrontar la carga tributaria, medida ya sea en función de su riqueza, de sus ingresos, o de sus gastos, con independencia de los beneficios directos que se deriven para el contribuyente de los gastos públicos.”<sup>33</sup>

### **Principio de Certidumbre o Certeza.**

En cuanto a esta máxima, nuestro autor señala que:

“El tributo que cada individuo está obligado a pagar debe de ser cierto y determinado, y en modo alguno arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de pago, la cantidad que deba satisfacerse, todo ha de ser claro, llano e intangible para el contribuyente y para cualquier otra persona. La certidumbre de la contribución es ocasión por la insolencia favoreciendo la astucia de alguno de los empleados en aquellos destinos, quienes suelen ser cuando menos desatentos e intratables. La certeza de lo que cada individuo debe pagar es materia de tanta importancia, que una desigualdad considerable en el modo de contribuir no acarrea, según han experimentado todas las naciones, un mal tan grande como la más leve incertidumbre en la cuantía del tributo”.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Diccionario Jurídico, Informática Mexicana, México, 2006.

<sup>34</sup> *Smith, Adam. Op. Cit. P. 410.*

Este principio se refiere a que en toda ley de un impuesto deben de especificarse los elementos que forman al impuesto, es decir, que la norma tributaria debe de ser clara y precisa en cuanto a su genero, partiendo siempre en que el legislador tributario deberá de procurar estos elementos para no caer como lo señala nuestro autor en arbitrariedades que ocasionen un perjuicio a los contribuyentes, todo esto con el objeto de que la norma tributaria pueda interpretarse de mejor forma por cualquier contribuyente.

Otro de los puntos importantes en este principio, es dar al sujeto pasivo de la relación tributaria los medios necesarios para poder combatir una resolución del fisco, mediante los medios de defensa legales pertinentes y que no exista la incertidumbre en el actuar de la autoridad fiscal.

### **Principio de Comodidad.**

En este sentido podemos señalar que "todo impuesto deberá recaudarse en la época y en las formas en que es más probable que convenga su pago al contribuyente"<sup>35</sup>. Cada contribución tendrá una época y forma de pago, para lo cual la ley deberá ser explícita para que no existan elementos que influyan a que el contribuyente evada su obligación y evitar la mínima afectación en su patrimonio.

*El artículo 6, en su párrafo IV, del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:*

*"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 del plazo que a continuación se indica:*

*I.- Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente*

---

<sup>35</sup> *Ibíd*

*II.- En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.*

*En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.*

Como nuestra ley en la materia establece, las contribuciones que no expresen tiempo y forma de pago, se deberán pagar los primeros 17 días de cada mes posterior a la recaudación o retención de la recaudación.

### **Principio de Economía.**

Toda contribución debe disponerse de tal suerte que del poder de los particulares se saque lo menos posible sobre aquello, o más de aquello, que entra efectivamente en el Tesoro público del Estado. Un impuesto puede sacar, de hecho, del caudal de los particulares, mucha mayor cantidad que la que llega a entrar en el Tesoro público, de las cuatro maneras siguientes:

La primera, si la exacción o cobranza de él requiere un gran número de oficiales o dependientes, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto total del impuesto, y cuyos provechos o percances impongan una adicional contribución sobre el pueblo.

"La segunda, si el impuesto es de tal naturaleza que oprime o coarta la industria, desanimando al pueblo para aplicarse a ciertos ramos de negociación que proporcionan trabajo y mantendrían a mayor número de gentes, de tal manera que, al obligar a pagar semejante contribución, puede disminuirse y acaso arruinarse enteramente alguno de los fondos con que podría traficar del modo dicho."

"La tercera, se reduce a las confiscaciones y decomisos en que justamente incurren los desgraciados que pretendieron evadirse de pagar el impuesto, porque estas penas arruinan el caudal que pudiera en beneficio del público girarse en un modo lícito, y la pérdida de estos capitales, aunque justamente impuesta al contraventor, viene ocasionada por lo excesivo de la contribución, pues no hay mayor incentivo para el contrabando que los altos derechos que al ser eludidos prometen altas ganancias al defraudador, por lo

cual se requiere evitar toda ley que ofrezca primero la tentación de infringirla y que imponga el castigo al que se deja vencer por ella."

"En cuarto y último lugar, se sujeta a los pueblos a frecuentes visitas y odiosas fiscalizaciones de los recaudadores o administradores de rentas, porque esto les expone a una incomodidad, vejación u opresión, y aunque la vejación en un sentido riguroso no constituye gasto, es ciertamente equivalente a lo que el hombre daría por libertarse de tan importuna molestia, cuando no es indispensablemente necesaria."<sup>36</sup>

Cuantas veces hemos escuchado en nuestro país del exorbitante aparato gubernamental que tenemos; de la ineficacia burocrática aunada con los altos salarios que perciben nuestros funcionarios, y devoran la mayor parte del presupuesto nacional.

Esto pudiese parecer algo que en los últimos años ha mermado a nuestro sistema no sólo en el aspecto de la tributación. Nuestros organismos gubernamentales cada vez gastan más cantidades estratosféricas en cuestiones de salario, prestaciones, gastos de seguros médicos, etc., haciendo que nuestros impuestos no se destinen por completo a su fin.

En la segunda manera, es común que en nuestro presupuesto de egresos se destinen mayores cantidades a organismos o programas que pueden suponerse que tiene mayor relevancia dejando desequilibradamente a muchos otros sin recurso suficiente para cubrir cabalmente su trabajo.

Las dos últimas causas a las que se refiere Adam Smith, son quizá las dos problemáticas mas frecuentes a la que es sometido el sistema fiscal mexicano, por una parte el efecto de la evasión fiscal, una problemática demasiado arraigada ya que en nuestro país mas de la mitad de los mexicanos tratan de evadir sus responsabilidades hacendarias mediante mecanismos ilícitos como el comercio informal, las declaraciones falsas y unos mas que utilizan las lagunas de nuestras leyes para seguir evitando las altas tasas y el excesivo mecanismo de fiscalización y comprobación a los que son sometidos los contribuyentes que tratan de cumplir cabalmente con su obligación.

---

<sup>36</sup> *Ibidem*

## Principios de Adolfo Wagner.

El tratadista alemán Adolfo Wagner, en su obra *Tratado de las Ciencias de las Finanzas*, nos hace mención a nueve principios, que vienen a complementar los principios de Adam Smith, y están divididos en cuatro categorías de la siguiente manera:

- Principios de política financiera;
- Principios de economía pública;
- Principio de equidad o de repartición equitativa de los impuestos;
- Principio de administración fiscal o principio de lógica en materia de imposición.

Primera. Principio de política financiera.

En ellos se establece la contribución como mecanismo para cubrir las necesidades públicas con el producto del gravamen de dichas contribuciones.

### 1. Suficiencia de la imposición.

Consiste en que los impuestos deben poder cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida que en otras vías o medios no puedan hacerlo o no sean admisibles.<sup>37</sup>

### 2. Elasticidad de la Imposición.

También llamado de movilidad, consiste en que las contribuciones deban ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir una o varias clases

---

<sup>37</sup> Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, página 164, México 2004.

de contribuciones, que con un simple cambio de tarifas o tasas, sin provocar trastornos, produzcan, en caso de crisis los recursos económicos necesarios para hacerle frente a dicha situación.<sup>38</sup>

Segunda. Principios de económica pública.

### 3. Elección de buenas fuentes de las contribuciones.

En esta máxima se establece, que se debe de resolver la cuestión de que si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de la población, distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.<sup>39</sup>

### 4. Elección de las clases de Contribuciones.

El legislador puede escoger quién será el sujeto del impuesto, pero está fuerza de su poder fijar quién será el pagador. La autoridad sólo puede emitir hipótesis y obtener, por la elección de las clases de impuestos y de los objetos, una relación más o menos verdadera de su hipótesis.<sup>40</sup>

Tercera. Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones.

### 5. Generalidad.

Aquí se insta, que el impuesto deberá establecerse a todas aquellas personas que se encuentren en el hecho previsto por la ley, como generadora del crédito fiscal; pero siempre y cuando sin dañar a las personas a las que la ley manifieste el mínimo vital de subsistencia.

---

<sup>38</sup> Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, página 59, México 1999.

<sup>39</sup> Ídem

<sup>40</sup> Flores Zavala, Ernesto, Óp. Cit. Página 165

## 6. Uniformidad.

La uniformidad consiste en que la contribución deberá ser, en lo mas posible, proporcional a la capacidad de la prestación económica, la cual crece según en una progresión más rápida que la renta o los ingresos de las personas, o sea que el impacto de las contribuciones debe ser igual, y esto se logra cuando se gravan más en la medida en que se obtienen mayores ingresos.

### Cuarto. Principio de administración fiscal.

El maestro Flores Zavala<sup>41</sup> nos marca que estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración. Su aplicación depende de la elección de la clase de impuesto y de la estructura del régimen financiero.

La fijeza tendrá mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

1. La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la determinación de los impuestos.
2. La simplicidad del sistema de impuestos y de su organización.
3. Dar la indicación exacta y precisa de las fechas y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las especies liberatorias admitidas.
4. Emplear en las leyes y reglamentos un lenguaje claro, simple y accesible a todos, aun cuando no siempre será posible por las complicaciones que entrañan los impuestos modernos.
5. El rigor jurídico y la precisión, que excluyen la discusión y las controversias, son una necesidad de las leyes, pero a veces su realización es difícil.
6. Al lado de las leyes deben expedirse circulares y disposiciones que, citando ejemplos, y en la mejor forma posible, aclaren no sólo para los órganos de la administración, sino para el público en general, los principios establecidos en la ley.
7. Las disposiciones relativas a penas, defensas y ciertos principios fundamentales, deben hacerse imprimir en las formas oficiales para notificaciones o para el control del impuesto.

---

<sup>41</sup> Flores Zavala, Ernesto, Op.cit. Página 166.

8. Debe usarse la prensa para dar a conocer las leyes nuevas.

La comodidad no sólo beneficia al causante, sino también al fisco porque incrementa los ingresos. Para realizar este principio se debe establecer que el pago se haga en la moneda de curso legal; que el lugar de pago sea por regla general y cuando sea posible, el domicilio del causante, la época de pago debe ser la que resulte más ventajosa para los contribuyentes, debiendo darse plazos cuando los impuestos sean muy altos; los procedimientos de control y percepción deben ser lo menos molestos posibles.

La reducción del costo es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población, del Estado, de la economía y de las clases de impuestos.

## **2.2 Principios de la Administración Tributaria Consagrados en la Constitución.**

Podemos establecer que los principios constitucionales tributarios, son aquellos preceptos que como su nombre lo dice, se encuentran emanados de nuestra Constitución Política, y por lo tanto tendrán el carácter de aplicación general a todos los individuos de nuestro país, y que se encuentran establecidos en el artículo 31 fracción IV de nuestro máximo ordenamiento legal, el cual dispone: *"Son Obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes"*

De este artículo podemos desglosar las siguientes características:

- a) Establece la obligación para los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- b) Fundamenta el derecho que tienen la Federación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios, de ejercer la carga impositiva de las contribuciones a los contribuyentes que se encuentren residiendo en ellos.
- c) Toda contribución se ha de carácter federal o local, deberá estar fundada y motivada por un cuerpo legal y que no vaya en contra de nuestra Constitución.
- d) Su fin sólo será el cubrir los gastos públicos
- e) Por último, deben de ser equitativas y proporcional a los ingresos de los contribuyentes.

Por lo antes expuesto, los principios que en materia de impuestos se establecen en nuestra legislación son los siguientes:

- Principio de Generalidad;
- Principio de Obligatoriedad;
- Principio de vinculación con el gasto público;
- Principio de Proporcionalidad y Equidad;
- Principio de Legalidad y
- Principio de Capacidad Contributiva.

### **Principio de Generalidad.**

Al referirnos al principio de generalidad, cabe señalar que toda norma deberá de ser de carácter aplicativa a todo aquel gobernado que se encuentre en el supuesto o en la hipótesis normativa que ella misma establezca. Por esta razón coincidimos con el Maestro Arrijo Vizcaíno Adolfo, que señala que " sólo están obligados a pagar los créditos fiscales aquellas personas, físicas o morales, o unidades económicas sin personalidad jurídica, que por cualquier motivo o circunstancias que se ubiquen en la hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando acabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los créditos fiscales de que se trate"<sup>42</sup>

En cuanto a esto, Flores Zavala señala que: " El Principio de Generalidad no significa que todos deben pagar todos los impuestos, si no que todos los que tienen la capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado, y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones..."<sup>43</sup>

---

<sup>42</sup> Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 16ª Edición, pagina 233, México. 2002

<sup>43</sup> Flores Zavala, Óp. Cita. Pagina 189

Es por ello, que el principio de generalidad deberá aplicarse a todo aquel que resida y tenga alguna actividad financiera en nuestro país. Suele ser materia de polémica y debate que el artículo 31 fracción IV, sólo se refiera a la obligación de los mexicanos y no así de los extranjeros que residan dentro de él, o que realicen alguna actividad dentro de nuestro sistema económico.

Pero esto no debe de ser causal para que el Estado no ejerza sobre ellas su poder de imposición, al contrario, los diferentes especialistas en la materia están de acuerdo en que si bien es cierto, que el enunciado de este precepto legal no cita a los extranjeros, deberá ser el legislador mismo quien regule que toda norma de carácter fiscal deba ser de carácter general y abstracta, para poder garantizar la igualdad entre los contribuyentes de un Estado.

Por lo concerniente, la Suprema Corte de Justicia de la Nacional, ha dictado la siguiente tesis jurisprudencial:

**GENERALIDAD. TRIBUTARIA. NATURALEZA JURÍDICA Y ALCANCES DE ESE PRINCIPIO.**

*Entre otros aspectos inherentes a la responsabilidad social a que se refiere el artículo 25 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, está la obligación de contribuir establecida en el artículo 31, fracción IV, constitucional, resultando trascendente que cuando el legislador define la forma y términos en que ha de concurrirse al gasto público, considere a todas las personas -físicas o morales- que demuestren capacidad susceptible de gravamen, sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento. Así, el principio de imposición y como un mandato dirigido al legislador tributario para que al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos agote, en lo posible, todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde ésta se encuentra. Generalidad tributaria se*

*configura como la condición necesaria para lograr la igualdad. Ahora bien, dicho principio se presenta bajo dos ópticas: la primera, en sentido afirmativo, implica que todos deben contribuir, por lo que corresponde al legislador cuidar que los signos demostrativos de capacidad de alguna forma se plasmen en una norma tributaria como supuesto de hecho al que se vincula la obligación de contribuir; de manera que nadie tiene un derecho constitucionalmente tutelado a una exención tributaria, lo cual no implica que no habrá excepciones, considerando que la causa que legitima dicha obligación es la existencia de capacidad idónea para tal fin. La segunda óptica, en sentido negativo, se refiere a la prohibición de privilegios o áreas inmunes al pago de tributos, quedando prohibida la exención no razonable a los dotados de capacidad contributiva; de ahí que las exenciones -y, en general, las formas de liberación de la obligación- deben reducirse a un mínimo, si no abiertamente evitarse y, en todo caso, deben justificarse razonablemente en el marco constitucional, pues debe reconocerse que este postulado puede ser desplazado o atenuado, como medida excepcional, ante la necesidad de satisfacer otros objetivos constitucionalmente tutelados, adicionalmente al que ordinariamente corresponde a los tributos, es decir, la recaudación de recursos para el sostenimiento de los gastos públicos. Resulta conveniente precisar que lo señalado tiene primordial aplicación tratándose de impuestos directos que gravan la renta obtenida por las personas, dado que las exenciones tributarias pueden obedecer a lógicas completamente diferentes en otras contribuciones.<sup>44</sup>*

Como lo sustenta nuestro máximo tribunal, todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, y no se podrán otorgar privilegios; pero de manera considerable se podrán otorgar exenciones siempre y cuando se ha justificables y no vayan directamente a la renta obtenida por las personas, el otorgamiento de dichos privilegios puede darse en otro tipo de contribuciones.

---

<sup>44</sup> GENERALIDAD TRIBUTARIA, NATURALEZA JURIDICA Y ALCANCE DE ESTE PRINCIPIO, Novena Época, Instancia primera Sala, Seminario judicial de la Federación, página 52, Enero del 2009, México.

### **Principio de Obligatoriedad.**

Este principio está ligado al principio de generalidad, como lo establece el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, y en el cual se establece que es obligación de todos los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, siempre y cuando se encuentre en el supuesto previsto por la norma imperativa.

La obligación de todo mexicano al contribuir al gasto público, implica un acto obligatorio por lo cual, las contribuciones se deben pagar; no hay opción de que sean pagaderas o no, es decir, no nos encontramos ante una donación o un acto de caridad que los gobernados damos al Estado, si no por el contrario, es parte de un deber imprescindible que adquirimos para que el Estado pueda realizar sus actividades cotidianas. Por lo consiguiente el Fisco puede ejercitar acciones coactivas para hacer exigibles esos créditos fiscales mediante procedimientos de ejecuciones forzosas; estos procedimientos están legalmente constituidos, pues en este caso no se puede confiar solamente en la buena voluntad del contribuyente frente a su obligación tributaria, si no por el contrario, se faculta a la misma autoridad de poder ejercitar esos cobros, de manera que se sujeta, el sujeto pasivo al pago de la misma.

### **Principio de Vinculación con el Gasto Público.**

Podemos establecer que el gasto público es el monto de las erogaciones efectuadas por el Estado para la adquisición de los bienes y el pago de los salarios necesarios para la prestación de los diferentes servicios públicos, para cubrir el servicio de la deuda y para realizar diversos pagos de transferencia - pensiones, jubilaciones, subsidios etc.<sup>45</sup>

Para Fonrouge, el gasto público, es "toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico sociales"<sup>46</sup>

---

<sup>45</sup> Diccionario Jurídico Óp. Cit.

<sup>46</sup> Cit. Sergio Francisco de la Garza, Derecho Financiero Mexicano, Porrúa, México, 2001. Página 141.

Por lo consiguiente, ésta máxima nos establece el objeto y fin por los cuales los gobernados accedemos a dar al Estado parte de nuestro capital y patrimonio para la satisfacción y desarrollo de la colectividad. Este gasto público está establecido en la Ley de Presupuesto de Egresos de la Federación, que tiene la función de determinar el monto, cuantía, así como el tipo de partida o programas a los que será destinado en el ejercicio del año fiscal anual. Ahora bien, ante todo lo antes expuesto, debemos recalcar que si nuestras contribuciones no van destinadas directamente a cubrir esas necesidades y esos gastos públicos, estaremos hablando de que no se cumple con este principio y por lo tanto nos enfrentaremos a un acto de inconstitucionalidad.

Es por esto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dictado resoluciones que pueden esclarecer más a fondo este principio de vinculación al gasto público, y que a continuación analizaremos:

#### *GASTO PÚBLICO.*

*Del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que establece la obligación de los mexicanos de "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 relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de "gasto público", tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.*

*Amparo en revisión 1305/2004. Jorge Ernesto Calderón Durán. 19 de noviembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús Molina Suárez.<sup>47</sup>*

---

<sup>47</sup> GASTO PÚBLICO, Tesis de jurisprudencia, Novena Época, Segunda Instancia, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, página 605, México 2005.

**Registro No.** 167496

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXIX, Abril de 2009*

*Página: 1116*

*Tesis: P./J. 15/2009*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Constitucional, Administrativa*

**GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES.**

*El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia -inmanente al gasto público-, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será Inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si*

*únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.*<sup>48</sup>

*Acción de inconstitucionalidad 29/2008. Diputados integrantes de la Sexagésima Legislatura del Congreso de la Unión. 12 de mayo de 2008. Once votos. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretarios: Israel Flores Rodríguez, Maura Angélica Sanabria Martínez*

La primera tesis jurisprudencial, nos reafirma lo antes expuesto de que las contribuciones deben de ser destinadas a la satisfacción de los intereses colectivos, mismos que podrán ser ejercidos por organismos centralizados o descentralizados, públicos o privados de la Administración Pública, sin importar que la autoridad recaudadora sea en el ámbito Federal, Estatal o Municipal.

La segunda tesis jurisprudencial, se refiere al objeto y fin a los que serán destinadas las contribuciones, y manifiesta, que se volverán ilícitas cuando se les destine a un fin preponderantemente privado y no a uno social; ya que solo se estaría satisfaciendo necesidades de un cierto grupo de individuos y no a una colectividad.

Entonces podemos determinar que cada impuesto o contribución, no sólo tendrá por destino el gasto público, si no también, poder sostener todo el aparato gubernamental de nuestro país, aunque este último, se ha tema de mucha controversia y debate puesto que, si bien es cierto que nuestras contribuciones están destinadas a programas y planes de desarrollo nacional; es vergonzoso los altos salarios de los cuales gozan los funcionarios públicos, así como las prestaciones; cómo ejemplo, un consejero del Instituto Federal Electoral, que recibe por concepto de viáticos la cantidad de once mil pesos mensuales para alimentos. Podemos determinar, que no es que se viole este principio, puesto que en efecto va destinado a los gastos que el Estado tiene que efectúa; si no por el contrario, creemos que se hace un mal manejo de estos recursos, reflejando una indignación y desacreditación hacia nuestros gobernantes.

---

<sup>48</sup> GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES. Novena Época, Instancia Pleno, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, México, 2009.

### **Principio de Proporcionalidad y Equidad.**

El principio de Proporcionalidad y Equidad tiene sus orígenes en el principio de justicia de los impuestos del celebre Adam Smith y como lo mencionamos anteriormente esta máxima establece que; " los súbditos de cada Estado deben de contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo mas cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado". Este principio luego fue tomado por la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano de la Revolución Francesa de 1789 cuyo numeral 13 disponía que: "para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades".

En nuestra legislación los primeros signos de este principio los encontramos en el Reglamento Provisional Político del Imperio Mexicano, suscrito el 18 de diciembre de 1822, el cual en su artículo 15 señalaba como obligación de los habitantes del imperio, la de contribuir "en razón a sus proporciones...".

Pero no es, si no hasta la Constitución de 1857 en su artículo 31 fracción II, cuando se le da el sentido original de que los obligados a contribuir a los gastos públicos deben hacerlo "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Pero nuestra Carta Magna sólo nos cita estas figuras, y no nos define realmente el contenido ni el alcance que pudiesen tener dichos preceptos, es por ello que debemos recurrir a la jurisprudencia y a la doctrina para poder entender y percibir de una manera clara este supuesto normativo, la Suprema Corte de la Nación determino en jurisprudencia su interpretación al respecto:

#### ***"PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL.***

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus*

*ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc. , debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula. “<sup>49</sup>*

Con el anterior criterio jurisprudencial, podemos determinar que la proporcionalidad reside en que los contribuyentes deberán contribuir al fisco en razón a su capacidad contributiva, es decir, que los sujetos pasivos estarán obligados al pago de los impuesto en cuanto a la cantidad de ingresos que obtengan; esto mediante la aplicación de tasas progresivas con la finalidad de que, los que obtenga mayores ingresos deberán contribuir de manera superior a los de mediano o escasos ingresos. Es decir, que con las tasas progresivas no solo se busca que el que tenga mayores ingresos se ha el que contribuya más, si no

---

<sup>49</sup> Informe Rendido a la Suprema Corte de la Nación, primera parte, Pleno 1985, página. 402.

también, proteger el patrimonio de los que tienen menores ingresos y así no poner en peligro su capital y repartir el gasto público en similitud a su capacidad.

En cuanto a la equidad, nos menciona que su objetivo primordial es la igualdad, en cuanto a que los sujetos pasivos que se encuentren en la misma hipótesis de causación o en el mismo hecho generador de la relación tributaria, se les deberá guardar y tratar de la misma manera siempre y cuando se han sujetos de la misma ley tributaria y por supuesto respetando las tasas progresivas para no incumplir con el principio de proporcionalidad.

Este principio de proporcionalidad y equidad tributaria, ha sido objeto de muchas críticas y debates a lo largo de la época, en cuanto a que si un impuesto es proporcional y equitativo en razón de su naturaleza misma o si cumple con los elementos esenciales consagrados en la Constitución para las leyes de carácter fiscal. Otro punto a un más lidiado por los tratadistas es el que, si se debe de hablar de la proporcionalidad y equidad como un todo o se debe de separar cada uno para su comprensión y aplicación.

Algunos tratadistas al igual que la Suprema Corte de Justicia de la Nación han sostenido, que en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, como puede observarse en las distintas obras como por ejemplo "La Constitución y Algunos Aspectos del Tributario Mexicano" del Maestro Emilio Margáin Manautou, "Proporcionalidad y Equidad de los Impuestos" de José Rivera Pérez Campos, y otras más como Sergio Francisco de la Garza, y Ernesto Flores Zavala consideran como uno solo el concepto de proporcionalidad y equidad, especialmente este último, que señala que este concepto más expresado por nuestros legislador no es si no el principio de Justicia de Adam Smith.

El maestro Flores Zavala también nos señala que "no es posible separar dos palabras, si no debemos de interpretar la expresión "proporcionalidad y equidad" como significando justicia, toda vez que la intención del contribuyente, fue la de expresar que los impuestos fuesen justos; es decir, considera que con la expresión antes expuesta solo se busca la justicia de los impuestos"<sup>50</sup>

Otro autor que toma este mismo sentido, es Servando J. Garza quien expone que "es preciso examinar los conceptos de proporcionalidad y equidad con objeto de determinar si son expresiones de contenido

---

<sup>50</sup> Ernesto Flores Zavala, Óp. Cit. Página 206

coincidentes o conceptos contrarios o excluyentes...La proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual. Si estos conceptos fuesen contradictorios o excluyentes, ninguna ley podría ajustarse simultáneamente a ambos por que su adecuación no aplicaría un desajuste al otro, y la fracción constitucional liga a los adjetivos mediante la conjunción copulativa”<sup>51</sup>

De lo anteriormente señalado, podemos determinar que estos autores, coinciden en que el principio de proporcionalidad y equidad deben de ser tomados en conjunto para conceptualizar una justicia tributaria, y es por ellos que afirman que no se deben de separar estos adjetivos, si no hablaríamos de una ilicitud en esta máxima.

Por el contrario, tenemos lo expuesto por el tratadista Emilio Margain quien considera que debemos de separar estos dos conceptos y que no se debe de tomar como uno sólo:

“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien pueden sostenerse que son dos conceptos y no uno sólo los que contienen las palabras proporcionalidad y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia, que sea equitativo significan que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación”<sup>52</sup>

Podemos determinar con lo antes expuesto, que en realidad los conceptos de proporcionalidad y equidad deben de separarse para su interpretación, pero no por eso son contradictorios entre si, por el contrario guardan una estrecha relación para su comprensión y sobre todo para su aplicación, pues están unidos y se complementan entre si, mientras la proporcionalidad radica en que los contribuyentes enteraran al fisco respecto de su capacidad contributiva, la equidad le da ese trato de igualdad a cada sujeto pasivo de la relación tributaria, teniendo por resultado un principio fundamental en la tributación.

---

<sup>51</sup> Servando J. Garza “Las Garantías Individuales en el Derecho Tributario”, Editorial México, página 70.

<sup>52</sup> Emilio Margain M, “ Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997, p. 58 y 59

### **Principio de Capacidad Contributiva.**

Nos hemos referido en sin número de ocasiones a la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir con el gasto público, a determinar nuestra deuda tributaria con el fisco o al deber de despojarnos de cierta parte de nuestro patrimonio para los intereses nacionales; todo ello para que el Estado cumpla íntegramente las funciones que se le fueron concebidas. La mejor forma en la que el Gobierno puede hacerse llegar de esos ingresos es mediante la tributación y la imposición de créditos fiscales, pero ésta captación de tributos sólo deberá estar justificada para la realización de esos fines de carácter público que es el objetivo primordial de cualquier Estado.

Si bien es cierto que existe el deber de contribuir a los gastos del Estado, no todos los ciudadanos debemos de contribuir de igual manera, puesto que existe el principio de igualdad de las cargas publicas, que no apunta a una igualdad material, cuantitativa, si no más bien a una relación personal cualitativa; se deberá considerar la situación económica individual.

A esta característica de contribución particular, debemos establecer que, el legislador tributario al momento de la creación de una ley tributaria, tomara en cuenta la capacidad de contribución individual de los sujetos pasivos, ya que si fija un mismo pago para todos sin distinción alguna, caeríamos en una desigualdad de cargas, en definitiva, las bases de los diferentes sistemas en el mundo recaen en la exigencia de que tributara en mayor proporción a quienes obtengan mayor ingreso de los que contrariamente sus ingresos sean menores.

La potestad normativa tributaria de la que goza el legislador encuentra un límite material en éste singular principio. Su reconocimiento como derecho fundamental supone garantizar cargas tributarias apegadas a la aptitud contributiva del sujeto.<sup>53</sup>No debemos por lo consiguiente determinar que un sujeto deberá tener la capacidad contributiva cuando este mismo, no tiene los medios para hacerle frente a tal carga y aun más si su capacidad económica es mínima.

---

<sup>53</sup> García Bueno, Marco Cesar, El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal, Editorial UNAM, Pág. 51, México 2007.

Debemos de diferenciar la capacidad económica y la capacidad contributiva, ya que aunque suelen estar correlacionadas, guardan un sin número de diferencias entre ellas; mientras la capacidad económica implica la aptitud que tiene una persona para hacerle frente a satisfacer sus necesidades primarias, la capacidad contributiva es la potencialidad de una persona para hacerle frente a su obligación fiscal. Es por ello que no podemos hablar de la capacidad contributiva de un individuo si carece de la capacidad económica para subsistir.

Esta diferencia también la expone Da Silva Martins, y afirma que "entre la capacidad contributiva y la capacidad económica prevalece una relación de interdependencia, la una presupone la existencia de la otra, pero no son términos sinónimos. Para que dicha aptitud contributiva se exteriorice debe de haber un índice de riqueza manifestada por medio de ingresos, patrimonios, gastos, etc." <sup>54</sup>

Con todo lo antes expuestos, pareciera que nos encontramos con una de las máximas más complicadas y con mucha discusión por parte de los tratadistas en cuanto a su definición, su alcance y la estrecha vinculación con el principio de proporcionalidad y equidad.

El maestro Héctor Villegas define a la capacidad contributiva como: "la capacidad contributiva, también llamada capacidad de pago, por los anglosajones (ability to pay), puede ser entendida como la aptitud económica de los miembros de la comunidad para contribuir a la cobertura de los gastos públicos".<sup>55</sup>

Para Fernando Sainz de Bujanda, "la capacidad contributiva supone en el sujeto tributario la titularidad de un patrimonio o de una renta, aptos en cantidad y calidad para hacerle frente al pago del impuesto, una vez cubierto los gastos vitales e ineludibles del sujeto"<sup>56</sup>

En el mismo sentido y apoyando las otras definiciones, Cañal García se refiere a la capacidad contributiva como "el principio por el que la imposición se adecua a la aptitud económica familiar y personal del sujeto,

---

<sup>54</sup> Da Silva Martins, Capacidad económica y Capacidad contributiva, Revista de Derecho Financiero y Cuenta Publica, número 212, Madrid, España, 'pág. 67 y 68, 1991.

<sup>55</sup> Villegas Héctor, Manual de Finanzas Públicas Editorial De Palma, pág. 203, Buenos Aires Argentina, 2000.

<sup>56</sup> Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, Instituto de Derechos Públicos, pág. 132, Madrid, España, 1962.

En virtud de gravar hechos económicos indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta, anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos”<sup>57</sup>

Por lo que respecta, nuestro máximo tribunal, en jurisprudencia ha determinado el concepto de lo que es la capacidad contributiva y la relación tan estrecha que guarda con el principio de proporcionalidad y equidad tributaria:

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*X, Noviembre de 1999*

*Página: 22*

*Tesis: P./J. 109/99*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Constitucional, Administrativa*

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

*Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sostenido que el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado, refleje una*

---

<sup>57</sup> Francisco Cañal García, Revisión Crítica del principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, N° 4, pág. 50 y 55, México, 1996.

*auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.*<sup>58</sup>

*Amparo en revisión 1113/95. Servitam de México, S.A. de C.V. 9 de noviembre de 1995.*

*Unanimidad de diez votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretaria: Luz Cueto Martínez.*

*Amparo en revisión 2945/97. Inmobiliaria Hotelera El Presidente Chapultepec, S.A. de C.V. 4 de febrero de 1999. Unanimidad de nueve votos. Ausentes: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia y Humberto Román Palacios. Ponente: Humberto Román Palacios; en su ausencia hizo suyo el proyecto Juan N. Silva Meza. Secretario: Tereso Ramos Hernández.*

---

<sup>58</sup> *Capacidad Contributiva, Consiste en la potencialidad real de Contribuir a los Gastos Públicos, Novena Época, Seminario Judicial de la Federación, pagina 99, México, 1999*

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XVII, Mayo de 2003*

*Página: 144*

*Tesis: P./J. 10/2003*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Administrativa*

***PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.***

*El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de*

*esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.<sup>59</sup>*

De las dos tesis sostenidas anteriormente, podemos señalar que nuestro máximo tribunal considera que para que se dé esta capacidad contributiva, el sujeto pasivo de la relación tributaria deberá tener la potencialidad suficiente para hacerle frente a sus obligaciones fiscales, esto se presupone por lógica a la actividad o al poder de erogación de los causantes del impuesto, ya que se toma en cuenta que por las diversas actividades que realiza una persona se puede determinar la capacidad contributiva.

No obstante debemos señalar que no todos los sujetos que están obligados a pagar impuestos pueden tener la capacidad para ello, y es por lo que no se les deberá exigir o confiscar su patrimonio ya que existe una relación con el mínimo exento, por lo que, a un contribuyente no se le puede exigir dicha carga fiscal, cuando solo compruebe que tiene la capacidad económica de subsistir de una manera decorosa

Podemos determinar entonces, que un impuesto será proporcional siempre y cuando exista la congruencia entre la tasa impositiva que se le es sujeta al contribuyente y la capacidad contributiva de éste, como lo establece la ultima parte de la tesis mencionada esto con la finalidad de que el que tenga mayores ingresos pague más de los que gozan de una menor capacidad contributiva.

---

<sup>59</sup> PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES, Seminario Judicial de la Federación, y su Gaceta, Novena Época, pág. 144, México, 2003.

### ***Principio de Legalidad.***

El principio de legalidad establece que todo acto de los órganos del Estado deberá estar fundado y motivado en una ley; es decir que toda acción o procedimiento que ejecute alguna autoridad deberá ser apegada con estricto derecho a la norma en vigor. En cuanto a ello, en nuestro sistema legal lo podemos encontrar en los artículos 14 y 16 Constitucional, en donde se encuentran sentadas las bases para el actuar de la autoridad y ante ello señalan lo siguiente:

El artículo 14 nos señala que "A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna...", este párrafo establece una temporalidad para las leyes fiscales y es una cualidad de toda ley. En este mismo ordenamiento legal pero en su segundo párrafo menciona que "Nadie podrá ser privado de la vida, libertad, posesiones o derechos, si no mediante juicio seguido por los Tribunales previamente establecidos en el que se cumplan las formalidades del procedimiento conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho" ; aquí instituye las obligaciones que las autoridades deberán guardar ante algún procedimiento o mandato judicial, y la garantía de que a ninguna persona se le podrá establecer pena o sanción alguna, si no mediante algún juicio o procedimiento que cumpla con todas las formalidades y disposiciones que se establece en la ley y ante las Autoridades pertinentes.

Por lo que concierne al artículo 16 de nuestro máximo cuerpo legal, nos cita que " Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, si no en virtud de mandamiento de autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento..."Como lo podemos apreciar, se le da la protección al ciudadano de cualquier abuso o arbitrariedad en que incurran las autoridades en el ejercicio de sus funciones y éstas deberán estar fundadas y motivadas por alguna disposición legal.

Ahora bien, el principio de legalidad tributaria lo encontramos en el multicitado artículo 31 fracción IV, en su parte última que establece que debe contribuirse a los gastos públicos "de la manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes", que insta, que la autoridad no podrá exigir el pago de cualquier tipo de contribución si ésta, no es contemplada por una ley que la regule; esto basado en el aforismo latino "nullum tributum sine lege" (no hay tributo sin ley).

Este principio jurídico, es la base de la legalidad tributaria, y tiene varias vertientes; la primera al establecer que la autoridad exactora no podrá exigir el pago de alguna contribución o impuesto si éste, no se encuentra previsto en la ley, y la segunda es que dentro de la norma que le da origen al impuesto debe de contener explícitamente los elementos del impuesto, su base, tarifa, los sujetos, el hecho imponible, así como la fecha y lugar de pago para que el impuesto pueda ser considerado como legítimo, a falta de uno de los elementos esenciales que no lo contemple la ley en vigor, podremos determinar que el nuevo impuesto carece de legalidad y por lo tanto no tendremos obligación alguna a su pago.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado en jurisprudencia el alcance y la interpretación de este principio en la siguiente tesis jurisprudencial:

*Séptima Época*

*Instancia: Pleno*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tomo: 91-96 Primera Parte*

*Tesis:*

*Página: 173*

*Genealogía:*

*Informe 1974, Primera Parte, Pleno, página 347.*

***IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCION FEDERAL.*** *El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa*

*nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos<sup>60</sup> individuales que no estén previstos y autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.*

*Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 331/76. María de los Ángeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.*

---

<sup>60</sup> Impuestos, Principio de Legalidad que en materia de, Consagra la Constitución Federal, Seminario Judicial de la Federación, Séptima época, página 173, México, 1977.

*Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

*Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.*

*Volúmenes 91-96, página 92. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.*

Con lo anterior, el principio de legalidad tributaria protege a los contribuyentes y limita a las autoridades a no ejercer el cobro de contribuciones imprevisibles, ante ello el legislador tributario deberá expresar claramente dichos elementos para que no exista arbitrariedad o ilicitud en su actuar como autoridad tributaria y darle certidumbre jurídica al contribuyente con este principio de legalidad en relación con el principio de reserva de ley que también consagra nuestra Constitución.

### **1.3 La Relación Jurídica Tributaria.**

La relación jurídica- tributaria es el vínculo jurídico que se establece entre un sujeto llamado activo (Estado) y otro llamado sujeto pasivo (contribuyente) por cuya realización, el contribuyente se encuentra en la necesidad jurídica con ciertas obligaciones formales y además de entregar al Estado, según sea el caso cierta cantidad de bienes, generalmente dinero que debe destinarse a la satisfacción del gasto público y que se extingue al cesar la actividad regulada por la ley tributaria.<sup>61</sup>

---

<sup>61</sup> Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Pág. 234. Editorial Cárdenas, México, 2002.

La realización de diversos presupuestos establecidos en las Leyes da origen al nacimiento de relaciones jurídicas que tienen como contenido directo e indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales de dar, hacer, no hacer y tolerar. A estas relaciones jurídicas, que representan un vínculo jurídico entre dos personas, una (acreedor) que tiene el derecho de exigir la prestación, y otra (deudor) que tiene la obligación o deber de efectuar la prestación de dar, hacer, no hacer y tolerar, las llamamos, en una forma muy amplia, relaciones jurídicas fiscales, y en forma restringida relaciones jurídico tributarias.<sup>62</sup>

Aunque, debemos de señalar la diferencia que existe entre las relaciones jurídicas fiscales y las relaciones jurídicas tributarias, Sergio Francisco de la Garza <sup>63</sup>, al respecto nos menciona que “ las relaciones jurídicas fiscales son las que tiene como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias, son aquellas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales. Existen relaciones jurídicas que tienen como contenido el pago de prestaciones que son fiscales, pero que no son tributarias, como el pago de una multa o el pago de gastos de ejecución”.

En esta relación de derecho, tendrá por característica principal que una de las partes será el Estado, como acreedor de alguna prestación de dar, hacer, no hacer y tolerar, cuya ejecución en algunos casos dará nacimiento a la obligación tributaria.

En el momento en que el Estado ejercer su potestad tributaria o su poder de *imperium* hacia los contribuyentes y cuando coincida esta situación jurídica con el hecho imponible previsto en la ley impositiva, se estará dando nacimiento a dicha relación jurídica tributaria; es decir al momento en que un gobernado se encuentre en el supuesto normativo de orden fiscal, nace una relación de carácter tributario que lo liga con el Estado, ahora bien, no sólo es el contribuyente el que debe de estar sujeto a derechos, deberes y obligaciones; si no también el Estado puede guardar una obligación de un dar, hacer, no hacer o

---

<sup>62</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Óp. Cita, página 451.

<sup>63</sup> *Ibidem*, pág. 451

tolerar frente a los contribuyentes, a algunas de estas relaciones las podemos señalar como obligaciones tributarias..

Para Giannini esta relación es de carácter compleja en cuanto a que en ella, "surgen entre el Estado y el contribuyente, derechos y deberes recíprocos que forman el contenido de una relación especial: la relación jurídico tributaria, que es de contenido complejo, ya que de ella resultan poderes, derechos y aun obligaciones positivas o negativas y también derechos de las personas sujetas a su potestad, y de otra parte, con carácter más específico, el derecho del ente público a exigir la correlativa obligación del contribuyente de pagar la cantidad equivalente al importe del impuesto debido en cada caso"<sup>64</sup>

Son estos poderes, derechos y obligaciones los que según Giannini, son el centro de toda relación jurídica, por lo tanto deja a un lado las demás relaciones de orden tributario y ante pone a ellas dicha obligación.

Esto con la base en que toda relación jurídica entre el Estado y los contribuyentes tiene el carácter de obligatoriedad.

Sin embargo, una teoría opuesta a la anterior es la que nos menciona Dino Jarach<sup>65</sup>, quien sostiene que la relación tributaria, es de naturaleza simple, ya que verla como un todo o de naturaleza compleja, es olvidar la característica fundamental del estudio científico, que consiste ante todo, en un análisis en que se adquiere el conocimiento de las instituciones y, luego en la síntesis que capta y abraza la naturaleza del conjunto, es decir, no existe una relación compleja con pluralidad de sujetos y pluralidad de obligaciones y deberes. Tampoco la relación tributaria propiamente dicha comprende en sí los deberes y las obligaciones de naturaleza formal. Existe una relación sustantiva, que nace de verificarse el presupuesto legal establecido en la ley fiscal y cuyos sujetos son de un lado el Estado u otra entidad pública y de otro lado el contribuyente o los contribuyentes y otros responsables.

Ante esto, debemos establecer que la relación jurídica tributaria y la obligación tributaria son distintas, ya que puede surgir una relación jurídica- tributaria sin la existencia de una obligación tributaria, pero no así en viceversa, es decir, para que exista una obligación de carácter tributario deberá haber tenido lugar en principio el nacimiento de una relación jurídico tributaria. La relación tributaria impone obligaciones para

---

<sup>64</sup> Giannini, Óp. Cit. Pág. 28

<sup>65</sup> Jarach Dinor, Curso superior de Derecho Tributario, Edición Argentina, pág. 1960-1693, Buenos Aires 1969.

las dos partes, tanto para el Estado como para el contribuyente, mientras la obligación tributaria sólo vigilara a una de las partes, en este caso al sujeto pasivo, nunca al sujeto activo.

Podemos concluir que la obligación es parte vital pero no esencial, de una relación jurídica- tributaria, puesto que pueden darse relaciones tributarias sin la necesidad de que exista una obligación de por medio entre el la Autoridad y el contribuyente.

Sobre esta diferencia, Luis Humberto Delgadillo señala que “es conveniente partir de la presencia de la norma jurídica, que en si y por si, no puede obligar a nadie mientras no se de un hecho o situación prevista por ella; es decir, que mientras no se realice el supuesto normativo establecido en ella, no se producirán consecuencias jurídicas para los sujetos ligados al nexo de causalidad. Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Así podemos concretar que la diferencia entre la relación jurídica y la obligación ya se ha fiscal o tributaria, es que aquella es el todo, mientras que la obligación solo una de sus partes”<sup>66</sup>

## **2.4 La Obligación Tributaria.**

Dentro de toda relación entre sujetos de derecho, pueden surgir obligaciones jurídicas por las cuales los sujetos estarán interrelacionados al tenor de alguna prestación, una acción, omisión o a la realización de determinada conducta. Ahora bien, cuando estas obligaciones tengan por objeto que un deudor o sujeto pasivo (contribuyente) tenga el deber de conceder una prestación ya se ha de dar, hacer, no hacer tolerar o permitir, a otro sujeto denominado activo en este caso el Estado; estaremos frente a una obligación tributaria.

Margain Manatou define a la obligación tributaria como “ el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige de un deudor, denominando sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie ”<sup>67</sup>

---

<sup>66</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principio de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 2001, pág. 91.

<sup>67</sup> Margain Manatou, Emilio, Óp. Cit. Pág. 226

En este mismo sentido el tratadista Giuliani Founrouge, respecto a la definición de la obligación tributaria establece lo siguiente:

“ El contenido de la obligación tributaria es una prestación jurídica patrimonial, constituyendo, exclusivamente, una obligación de dar, de entregar sumas de dinero en la generalidad de los casos o dar cantidades de cosas, en las situaciones poco frecuentes en la que el tributo es fijado en especie, para que el Estado cumpla con sus cometidos, pero siempre se trata de una obligación de dar.

Conceptuando a la obligación tributaria como el vínculo jurídico por virtud del cual un sujeto (deudor) debe dar a otro sujeto que actúa ejerciendo el Poder Tributario (acreedor), una suma de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley. Esto es, el deber de cumplir con la prestación, constituye una parte fundamental de la relación jurídica tributaria, constituyendo el centro motor del derecho tributario, o como un aspecto importante de él, es indubitable que representa el objetivo principal de la actividad desarrollada por el Estado para allegarse de recursos pecuniarios”<sup>68</sup>

Por lo tanto, nos atrevemos a decir que la obligación tributaria es un deber jurídico que tiene una persona ya sea física o moral de contribuir a los gastos públicos, al caer en el presupuesto de hecho o en la hipótesis normativa establecida en la ley, dicha obligación tendrá como objeto principal el pago de una prestación de carácter pecuniaria hacia el Estado, esto en razón del poder de imperio que tiene el Estado.

La teoría ha clasificado a la obligación tributaria en dos tipos, en primera las llamadas obligaciones sustanciales o también conocidas como principales y las obligaciones formales o accesorias, las primeras consistirán en un dar; que no es otra cosa que el otorgamiento de una prestación económica o en especie, claro es que esta pretensión deberá ser establecida por el sujeto activo; las formales o accesorias las podemos definir en un hacer, no hacer, tolerar o soportar y estas surgen de una interrelación entre los sujetos de la obligación para poder facilitar su desempeño. Las primeras de ellas se refieren a una serie de actividades secundarias que en este caso los contribuyentes realizan como la presentación de una declaración o el informar a la autoridad fiscal de las actividades que realicen, las obligaciones de no hacer las encontramos cuando un contribuyente omite o deja de efectuar cierta conducta o la realización de

---

<sup>68</sup> Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, Tercera Edición, Editorial de Palma página 349, Buenos Aires, Argentina, 1976.

actividades que tienen el carácter de prohibitivas, por último encontramos las obligaciones de tolerar o soportar cuya característica recae en que el contribuyente deberá permitir al Estado, que este pueda efectuar las conductas necesarias para la práctica de alguna visita domiciliaria o alguna inspección en su contabilidad.

### **ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.**

Dentro de la obligación tributaria encontramos diferentes componentes que le dan vida, y que sin ellos no podremos determinar los derechos y obligaciones que existen en materia tributaria, los elementos para que se de la obligación tributaria son:

- El sujeto activo que se caracteriza por que siempre deberá ser el Estado.
- Los sujetos pasivos o terceros que son los contribuyentes.
- El objeto que consiste en una prestación en el mayor de los casos pecuniaria.
- Hecho Generador es la exteriorización de la conducta realizada por el contribuyente.
- Hecho Imponible que es la conducta o situación prevista por la ley

En cuanto a los sujetos cabe mencionar que el sujeto activo de la obligación siempre deberá ser el Estado, en función de su Potestad o su facultad de imperio, y en razón de hacerse llegar de los medios económicos necesarios para el cumplimiento de sus fines y cometidos.

Tendremos pues, que el sujeto activo podrá ser la Federación, los Estados y los Municipios: como lo establece nuestra legislación, tanto la Federación como los Estados tienen la facultad de legislar en materia de impuestos, no así los Municipios que están de cierta manera subordinados a las legislaturas Estatales.

El sujeto pasivo de la obligación será aquella persona física o moral sobre la cual recae la obligación, es decir, puede consistir en toda aquella persona física o moral la cual al momento de la realización del hecho imponible, éste coincide con el hecho generador establecido en la ley; es decir, que el sujeto realiza

alguna actividad o se encuentra en posesión de algún bien u objeto en el cual la ley determina el pago de algún impuesto.

También existen los supuestos en donde el sujeto pasivo de la obligación, no es quien tiene la carga principal de pagar dichos impuestos, al respecto Flores Zavala<sup>69</sup> nos menciona que esto acontece cuando la situación de un individuo se encuentra prevista en la ley, sin embargo, no realiza el hecho generador del tributo, por lo que si bien el sujeto pasivo en cuadra en un supuesto de la ley con respecto de aquel que lo obliga al pago, lo cierto es que no nació la obligación de pago. Como por ejemplo, podemos mencionar el calculo del impuesto sobre la renta, puesto que, para calcular el resultado fiscal al cual se le aplicara la tasa del impuesto, es necesario que la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuya las perdidas, en este sentido si las perdidas son mayores a la utilidad fiscal el resultado fiscal reflejara que no ha obtenido ingreso suficiente, que no puede ser gravado, sin embargo, tendrá la obligación de presentar su declaración anual conforme a las disposiciones de la Ley de Impuesto Sobre la Renta como cualquier otro contribuyente.

### **Nacimiento de la Obligación Tributaria.**

El Dr. Gabino Castrejón establece que "es evidente que al hablar del nacimiento de la obligación tributaria nos tendremos que referir en primer término a la fuente de la obligación que es precisamente el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la Republica"<sup>70</sup>

*"Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos*

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

Este ya multicitado artículo, es la fuente de toda relación y obligación que surja en materia tributaria, pues como lo establece, es obligación de todo ciudadano que resida en el país contribuir al sostenimiento

---

<sup>69</sup> Flores Zavala, Ernesto, Óp. Cit. Pág. 59

<sup>70</sup> Castrejón García, Gabino Eduardo, Óp. Cit. Pág. 249

no sólo de los gastos públicos, si no también, al inmenso aparato gubernamental existente en nuestro país; como lo mencionamos en los anteriores capítulos, no sólo es obligación exclusiva de los mexicanos contribuir a estos gastos públicos , si no también de todo extranjero que resida en el país o que tenga actividades económicas en el mismo.

El código fiscal de la federación de 1966 en su artículo 17, nos establecía de una manera más específica el momento del nacimiento de la obligación tributaria la cual "nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales"

En la actualidad el nacimiento de la obligación tributaria la podemos encontrar regulada en el artículo 6 de nuestro Código Fiscal de la Federación, el cual establece que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". Es así, que al momento de realizarse el presupuesto jurídico de hecho y producirse el hecho generador es cuando surge la obligación tributaria.

Para Rodríguez Lobato el nacimiento de la obligación tributaria se origina de la siguiente manera: "tratándose de impuestos nace para el contribuyente en el momento en que se realiza el hecho jurídico que la ley establece como su presupuesto. En cuanto a los derechos, la obligación nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace cuando el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que preste el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad económica que desarrolla un particular".<sup>71</sup>

Es por ello que consideramos que cuando el contribuyente realiza alguna actividad, como por ejemplo la compra de algún bien o producto, la obtención de algún beneficio por parte del Estado en materia administrativa o de servicio, o bien, como lo manifiestan nuestros autores, cuando el sujeto pasivo se

---

<sup>71</sup> Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México Pág. 120

encuentre en la hipótesis prevista por la norma y se produzca el hecho generador tendremos como consecuencia el nacimiento de una obligación tributaria.

Francisco de la Garza citando a Sainz de Bujanda, nos dice que "el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante por que permite determinar lo siguiente:

- a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros que surgen deberes tributarios de tipo formal, como lo es la presentación de declaraciones.
- b) Determinar la ley aplicable, que puede ser la misma en el momento de la realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.
- c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento de que el crédito fiscal surja.
- d) Conocer la capacidad de obra de los sujetos de la imposición.
- e) Determinar el domicilio del contribuyente y de sus representantes.
- f) Determinar la época de pago y exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de la prescripción.
- g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.<sup>72</sup>

## **2.5 La Determinación de la Obligación Tributaria y el Crédito Fiscal.**

" La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida"<sup>73</sup>

Fonrouge por su parte, nos menciona que la determinación de la obligación fiscal no es más que "el acto o los actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente,

---

<sup>72</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Óp. Cit. Pág. 119.

<sup>73</sup> Rodríguez Lobato, Óp. Cit. Pág. 121.

destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación”<sup>74</sup>

Margain Manatou<sup>75</sup> señala que debe tenerse presente que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, pues la determinación del crédito fiscal es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley, es decir, la obligación nace de una ley pero su cuantificación normalmente requiere de la determinación. En este sentido las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley no en un reglamento por lo dispuesto por el principio de legalidad tributaria.

Ahora bien, de lo anteriormente expuesto, coincidimos en que el crédito fiscal surge cuando se determina la obligación tributaria; es cierto que la obligación tributaria nace en el momento en que se efectúan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la legislación, más sin embargo, la determinación es un acto posterior al nacimiento de la obligación, consistente en la aplicación del método adoptado por la ley, en este sentido podemos concluir que el nacimiento de una obligación debe de estar fundada en una norma de derecho, pero la cuantificación de esa obligación puede surgir de un nuevo acto que puede ser considerado como su determinación.

Esta determinación podrá ser establecida por diferentes sujetos de la obligación. Cuando la determinación este a cargo de los sujetos pasivos principales, se le denominara autodeterminación, la cual consiste en que el sujeto pasivo será el que establezca la obligación que tiene con el fisco, mediante acciones que resulten de su actividad cotidiana como por ejemplo llevar la contabilidad, expedir documentos y realizar balances, esto con el solo propósito para que se demuestre el hecho generador y se establezca la cuantificación del gravamen que deberá enterarse al fisco en dinero o bien en especie. Por los responsables solidarios también denominados terceros, quienes actúan sin la intervención de la autoridad fiscal, tal es el caso del artículo 26 del Código Fiscal Federal que considera como responsables solidarios: a los retenedores y recaudadores; personas que efectúen pagos provisionales por terceros; retenedores y síndicos; Directores, gerentes generales o administrador único, etc. Por la autoridad Fiscal

---

<sup>74</sup> Fonrouge, Op.Cit. Pág. 259

<sup>75</sup> Margain Manatou, Emilio, Óp. Cit. Pág. 315.

en el momento en que opera cuando la Administración pública establece que se ha cometido algún error, ignorancia, imposibilidad física del causante o dolo al cumplimiento de la obligación fiscal.

## **2.6 Extinción de la Obligación Tributaria.**

Consideramos que la disolución o extinción de la obligación tributaria es la terminación de dicha relación jurídica por alguna de las causas establecidas en la ley, es decir, que el sujeto pasivo halla satisfecho la prestación que tenía frente al sujeto activo (Estado), ya sea por el cumplimiento de ésta o bien por alguna circunstancia surgida dentro de dicha relación.

Ante todo, para poder dar por terminada una obligación que el contribuyente tenga con la Hacienda Pública, se deberá de determinar el tipo de relación jurídica al que se encuentra su peritado el sujeto pasivo, es decir, hay que establecer si es una obligación de dar, hacer, no hacer o tolerar. En nuestra legislación podemos encontrar las formas en como se puede dar por finiquitada una obligación, tal es el caso del pago, la condonación, la cancelación, la compensación, prescripción y la caducidad.

### **El Pago.**

El pago es la entrega de la prestación debida al Estado una vez surgida la obligación tributaria. En este sentido Narciso Sánchez Gómez define al pago como "la entrega de la cantidad de dinero o en especie al fisco por concepto de una obligación tributaria y que debe hacerse por la persona física o moral que se encuentra comprendida dentro de la estipulación normativa observable para cada caso en particular, cumpliéndose ante la oficina respectiva dentro del plazo o momento que así se indiquen en dicha disposición legal"<sup>76</sup>

La administración podrá otorgar prorrogas para el pago de dichas obligaciones tributarias, que no podrán excederse del término de un año, estas prorrogas estarán a consideración de dicha administración siempre y cuando se justifique las causas que impidan el pronto pago; la petición de la prórroga deberá

---

<sup>76</sup> Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, página 319, México, 2003

fijarse antes del vencimiento del plazo para la realización del pago y si se negara el contribuyente no podrá interponer recurso alguno.

El artículo 6 en su párrafo III de nuestro Código Fiscal Federal determina los plazos para el pago de las contribuciones, el cual nos menciona: *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 del plazo que a continuación se indica:*

*I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.*

*II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación*

Como se puede apreciar en el anterior precepto, los contribuyentes tendrán que efectuar el pago de alguna contribución en las fechas y términos establecidos en sus respectivas leyes, a falta de éstas, tendrán que enterarlas ante las oficinas de la administración antes del 17 de cada mes de calendario cuando se venza el término para su pago; y se da el término para algunos otros casos no previsto por la ley, el de 5 días al momento de su causación.

En cuanto a la forma en que se deberá efectuar el pago de las contribuciones nuestro artículo 20 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo nos menciona que: *Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán realizar en la moneda del país de que se trate*”, de igual manera nos menciona los medios de

pago, "Se aceptara como medios de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y la transferencia electrónica y de fondos a favor de la Tesorería de la Federación....."

En cuanto al objeto del pago Sergio Francisco de la Garza<sup>77</sup> afirma que el objeto del pago esta sujeto a los siguientes principios:

- a) Principio de Identidad.- Por virtud de la cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no de otra. Si la deuda fiscal es de dinero el deudor podrá liberarse entregando otra clase de bienes.
- b) Principio de Integridad.- Por virtud de la cual la deuda no se considera pagada si no hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Además, todo pago extemporáneo de contribuciones propicia el nacimiento de accesorios legales, que son: multas, recargos, gastos de ejecución e indemnizaciones que también deben de ser enterados conforme a la ley.
- c) Principio de indivisibilidad.- Por virtud del cual el pago no se deberá hacer parcialmente si no en virtud de un convenio expreso o por el otorgamiento de una prorrogua que se autorice legalmente.<sup>72</sup>

Respecto a las formas en que se puede originar el pago, Margain Manatou determina que son las siguientes:

El pago liso y llano.- Es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción alguna. Este tipo de pago puede tener dos consecuencias: el pago de lo debido y el pago de lo indebido.

- a) El pago de lo debido.- El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

El pago de lo indebido.- Consiste en el entero de una cantidad mayor a la debida o que no se adeuda Los ejemplos se pueden presentar; por un lado, cuando el contribuyente es deudor de

---

<sup>77</sup> De la Garza, Sergio Francisco, Óp. Cit. Pág. 599

créditos fiscales, pero al hacer el pago a la Hacienda Pública entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponde pagar, por otro lado, el contribuyente creyéndose el deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad a su error.

El pago bajo Protesta.- Es aquel que el contribuyente que inconforme a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta su adeudo. Se presenta cuando el particular intenta algún medio de defensa como el recurso administrativo o el juicio de nulidad.

El pago provisional.- Es el que deriva de una autodeterminación por parte del contribuyente y no esta sujeta a revisión por parte del fisco. Tal es el caso del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor agregado, los cuales son hechos después del cierre del ejercicio.

El pago de anticipo.- Es aquel que se hace a cuenta de una cantidad perteneciente al fisco.

El pago extemporáneo.- Es aquel que se entera fuera del plazo legal y puede asumir dos formas, espontáneo o a requerimiento. En el primero no media ningún requerimiento y el contribuyente efectúa el pago fuera del plazo de la ley, en el segundo es "una consecuencia de la excitativa que hace la autoridad fiscal al contribuyente mediante algún mandamiento de ejecución"<sup>78</sup>

### **La Condonación.**

La condonación es la figura jurídica en la cual el Estado tiene la facultad para " *renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación tributaria*";<sup>79</sup> al momento en que se otorga la condonación es cuando desaparece la obligación tributaria.

Esta forma de extinción tiene como base, extinguir créditos fiscales por alguna circunstancia que afecte la economía de un país, para no dañar algún medio de producción, determinada actividad económica o

---

<sup>78</sup> Manatou Margain, Emilio, Óp. Cit. Págs. 282 y 283

<sup>79</sup> Rodríguez Lobato, Derecho Fiscal, pág. 177.

bien a los contribuyentes; no obstante, se puede condonar a cierta parte de la población que haya sufrido algún menoscabo en su haber patrimonial por algún fenómeno natural, plagas o epidemias, todo lo anterior se encuentra establecido en el artículo 39 fracción primera de nuestro Código Fiscal de la Federación que señala lo siguiente:

**Artículo 39.-** El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I. Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Como lo establece la ley, el Ejecutivo Federal podrá otorgar estas condonaciones siempre y cuando este sujeto al principio de reserva de ley y no se viole lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante tesis jurisprudencial ha expuesto las bases por las cuales se debe de regir la condonación de las deudas tributarias y expone lo siguiente:

***Registro No. 167290***

***Localización:***

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXIX, Mayo de 2009*

*Página: 119*

*Tesis: 2a./J. 50/2009*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Constitucional, Administrativa*

**CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

*La condonación de deudas fiscales es un acto voluntario y unilateral a través del cual el legislador exime al deudor del cumplimiento de una obligación, normalmente pecuniaria, por lo que permite su extinción, y como en otras figuras fiscales como la causación, exención, devolución, compensación y acreditación, incide directamente sobre la obligación material de pago de la contribución. En ese tenor, la condonación de deudas fiscales está sometida a los postulados previstos en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque queda sujeta al principio de reserva de ley en tanto que el propio legislador es quien debe regular sus aspectos esenciales, señalando detalladamente los requisitos necesarios para su procedencia, aunado a que tal mecanismo presupone la desaparición real de la capacidad contributiva del gobernado, de ahí que guarda relación con el diverso principio de proporcionalidad tributaria y, por ende, también debe dar un trato equitativo para evitar, en la medida de lo posible, su uso indiscriminado o injustificado entre sujetos obligados que se encuentran en el mismo supuesto fáctico; sin soslayar que ocasionalmente se emplea para perdonar deudas que no tienen un origen propiamente tributario, como por ejemplo tratándose de las cuotas compensatorias, caso en el cual no son aplicables los principios enunciados, sino otros postulados constitucionales.<sup>80</sup>*

---

<sup>80</sup> CONDONACIÓN DE DEUDAS TRIBUTARIAS. SE RIGE POR LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA FISCAL ESTABLECIDOS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Instancia Segunda Sala, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena época, Mayo de 2009.

*Amparo en revisión 156/2008. \*\*\*\*\* 16 de abril de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretario: Israel Flores Rodríguez.*

*Amparo en revisión 966/2008. Acor, S.A. de C.V. 26 de noviembre de 2008. Unanimidad de cuatro votos. Votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ausente: Genaro David Góngora Pimentel. Ponente: Mariano Azuela Guitón. Secretaria: Jesica Villafuerte Alemán.*

*Amparo en revisión 1248/2008. Autotransportes Tufesa, S.A. de C.V. 25 de febrero de 2009. Cinco votos. Votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.*

*Amparo en revisión 82/2009. Fri Aire, S.A. de C.V. 4 de marzo de 2009. Cinco votos. Votó con salvedad Margarita Beatriz Luna Ramos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretaria: Paula María García Villegas.*

*Amparo en revisión 169/2009. Cartograf, S.A. de C.V. 1o. de abril de 2009. Cinco votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Alfredo Aragón Jiménez Castro.*

*Tesis de jurisprudencia 50/2009. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del seis de mayo de dos mil nueve.*

En cuanto a lo antes señalado, podemos establecer que la condonación es el vínculo por el cual desaparece la obligación tributaria mediante la renuncia por parte del Estado de hacer exigible dicho crédito; las bases para dicha extinción deberán estar establecidas en una ley emanada del órgano legislativo, puesto que es el único que puede regular la materia impositiva y se deberá regir por los principios de justicia, proporcionalidad y equidad contenidos en nuestra Constitución.

En el caso de la condonación de multas para que proceda la condonación no deberán haber sido impugnadas por el particular y se su aprobación estará sujeta al arbitrio de la autoridad, y su decisión no podrá ser combatida por ningún medio de defensa legal como es el caso del juicio de nulidad o el amparo.

### **La Cancelación.**

Esta forma de extinción tiene como particularidad desaparecer los créditos fiscales que tiene un contribuyente cuando se encuentre en un estado de insolvencia o bien por el sólo hecho de ser incosteables para la autoridad.

Nuestro artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación establece los lineamientos para la cancelación de créditos fiscales:

*Artículo 146-A.- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.*

La incosteabilidad es la situación en donde los gastos realizados para el cobro coactivo son mayores y exceden el monto a recaudar por parte de la Hacienda Pública, mientras que el estado de insolvencia es la situación en donde los sujetos pasivos o terceros no tengan los medios necesarios para costear dichas contribuciones.

Por lo tanto consideramos que la cancelación es el acto liberatorio de una obligación tributaria por parte de la Hacienda Pública hacia un sujeto pasivo, que no cuenta con los medios necesarios para su liquidación, o bien resultaría un menoscabo para la autoridad su exigibilidad.

## La Compensación.

“La compensación es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior. El principio básico que regula este procedimiento responde al fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.”<sup>81</sup>

Esta forma de extinción esta regulada por el artículo 23 de nuestros Código Fiscal de la Federación y que en su primer párrafo expone lo siguiente:

**Artículo 23.** *Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice. Los contribuyentes presentarán el aviso de compensación, dentro de los cinco días siguientes a aquél en el que la misma se haya efectuado, acompañada de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.*

En consideración, los contribuyentes podrán optar por compensar sus obligaciones fiscales reuniendo los requisitos establecidos en la ley y opera solamente tratándose de la misma contribución, solamente en casos excepcionales y con autorización de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público podrán compensarse el pago de dos contribuciones distintas, esta forma de extinción puede operar a petición de parte o la puede realizar a instancia de un administrador.

Ahora bien, para llevar acabo la compensación de saldos a favor de diversas contribuciones se deberá sujetar a la legislación vigente, es decir, el contribuyente que quiera efectuar compensaciones en un

---

<sup>81</sup> Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principios de Derecho Tributario, pág. 127

termino posterior a la vigencia de la legislación deberá contar con la aprobación de la Secretaría de Hacienda, ya que esta última analizará si procede teniendo en cuenta a la necesidad imperante del caso, esto sustentado en la siguiente tesis jurisprudencial:

**Registro No. 179651**

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXI, Enero de 2005*

*Página: 507*

*Tesis: 2a./J. 198/2004*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Administrativa*

**COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. DEBEN APLICARSE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL QUE ESTABLEZCA LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO QUE SE ENCUENTREN EN VIGOR AL EFECTUARSE AQUÉLLA, CUANDO SE TRATE DE CANTIDADES QUE NO DERIVAN DEL MISMO IMPUESTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2003.**

*Las reglas de carácter general a que se refiere el precepto legal citado, emitidas en términos de los artículos 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación y 14, fracción III, de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, tienen como finalidad pormenorizar y precisar la regulación establecida en el propio Código Fiscal con el fin de lograr su eficaz aplicación, y están sujetas a los principios de reserva y primacía de la ley, por lo que no deben incidir en el ámbito reservado a ésta ni contravenir lo que dispone, sino ceñirse a ella. En esa tesitura, si conforme al segundo párrafo del artículo 23 del mencionado código las reglas de carácter general emitidas por la Secretaría de*

*Hacienda y Crédito Público tienen como propósito establecer el medio para llevar a cabo la compensación de saldos a favor de los contribuyentes que no deriven de la misma contribución, es inconcuso que tales disposiciones son de carácter adjetivo y, por tanto, debe atenderse a las vigentes en que se efectúe dicha compensación, pues las normas adjetivas se expiden para encaminar las vías que deben seguirse a partir de ese momento, de manera que los procedimientos establecidos por la disposición posterior guían su actuación conforme a las nuevas normas; además, acorde con los artículos 22, antepenúltimo párrafo, 23, cuarto párrafo y 146 del referido código, el derecho para compensar saldos puede surgir en un determinado ejercicio fiscal pero el contribuyente cuenta con cinco años para solicitarla, lo que significa que dicha Secretaría de Estado cuenta con la facultad de cambiar las bases para efectuarla, sin que ello implique violación a la garantía de irretroactividad de la ley, consagrada en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que al aplicarse las reglas vigentes en el momento en que se efectúe la compensación, si bien el contribuyente sólo tenía una expectativa de derecho, esto es, la posibilidad de compensar las cantidades a su favor que no deriven de la misma contribución, tal circunstancia no se traduce en que hubiere adquirido el derecho a llevarla a cabo conforme a las reglas que existían cuando nació tal derecho, dado que la indicada Secretaría cuenta con la facultad de cambiarlas acorde con las necesidades económicas, administrativas o sociales, entre otras, que considere pertinentes atendiendo a la situación imperante y dentro de la órbita de sus facultades<sup>82</sup>*

*Contradicción de tesis 148/2004-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo y Tercero, ambos en Materia Administrativa del Segundo Circuito.*

---

<sup>82</sup> COMPENSACIÓN DE CRÉDITOS FISCALES. DEBEN APLICARSE LAS REGLAS DE CARÁCTER GENERAL QUE ESTABLEZCA LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO QUE SE ENCUENTREN EN VIGOR AL EFECTUARSE AQUÉLLA, CUANDO SE TRATE DE CANTIDADES QUE NO DERIVAN DEL MISMO IMPUESTO, EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 23 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE EN 2003. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Instancia, Novena Época, Enero, 2005.

*1o. de diciembre de 2004. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: César de Jesús*  
*Molina*  
*Suárez.*

*Tesis de jurisprudencia 198/2004. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de diciembre de dos mil cuatro.*

### **La Prescripción.**

La prescripción es el medio de adquirir bienes (positivo) o de liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas al efecto por la ley.<sup>83</sup>

La prescripción de las obligaciones tributarias se encuentra establecida en el artículo 146 de nuestro multicitado precepto legal y sienta las bases para su aplicación:

Artículo 146.- "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consuma la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor"

En cuanto al plazo que se debe de tener para que se empiece a computar el periodo de la prescripción, los tribunales colegiados han sostenido las bases generales para su aplicación en la siguiente tesis jurisprudencial:

---

<sup>83</sup> De Pina, Rafael Óp. Cita, Pág. 415

**Registro No. 192358**

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XI, Febrero de 2000*

*Página: 159*

*Tesis: 2a./J. 15/2000*

*Jurisprudencia*

*Materia(s): Administrativa*

***PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.***

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

*legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.*<sup>84</sup>

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

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

La prescripción tiene el efecto liberatorio tanto para el contribuyente respecto de algún crédito fiscal, como para la autoridad hacendaria respecto de alguna devolución de una cantidad ya pagada.

### **La Caducidad.**

“La caducidad es una figura procedimental que consiste en la perdida o en la extinción de las facultades de la Secretaria de Hacienda Y Crédito Público, por le transcurso del tiempo por no haberlas ejercido dentro del lapso prefijado y que esta sujeta a suspensión. Con ella se pretende poner fin a largos e interminables procedimientos administrativos que afecten la seguridad jurídica de los particulares, al tener certeza que las autoridades hacendarias no podrán ejercer sus facultades una vez transcurrido el termino expresado por la ley”<sup>85</sup>

---

<sup>84</sup> PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Segunda Instancia, Novena Época, Febrero, 2000.

<sup>85</sup> Sánchez Cordero Dávila, Jorge A. Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1985, Tomo III, pág. 14, Citado por Sánchez Gómez Narciso; Óp. Cit. Pág. 411

La caducidad en materia tributaria se encuentra establecida en el artículo 67 de nuestro ya multicitado Código y en éste se establecen las bases para que opere la caducidad y el cual nos cita lo siguiente:

**Artículo 67.-** “ Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que....”

Cabe hacer mención que la caducidad se configura a partir de los 3, 5 o 10 dependiendo el acto en que el contribuyente o la autoridad se encuentren. Ahora bien, no debemos confundir a la caducidad con la prescripción ya que son dos instituciones con fines distintos y a continuación señalaremos sus diferencias:

- La caducidad en la institución que genera efectos de extinción de ciertas facultades por parte de la autoridad hacendaria, mientras que la prescripción es la institución que genera efectos de extinción en base a la obligación fiscal determinada en cantidad liquida determinada por los sujetos pasivos, o bien la obligación de las autoridades a la devolución de cantidades pagadas indebidamente.
  - La autoridad en la caducidad pierde el derecho de ejercer diversas acciones frente a los contribuyentes, mientras que en la prescripción la autoridad pierde la facultad de exigir el pago de algún crédito.
  - El término de la caducidad empieza a correr en el momento en que se presenta la declaración o en el momento en que debió de presentar la misma; mientras que el término de la prescripción inicia desde que se hace exigible el crédito.
  - La caducidad no es susceptible de interrumpirse, pero si de suspenderse, y la prescripción si puede suspenderse e interrumpirse.
-

### ***Capítulo III.- Las presunciones y ficciones legales en el Marco Jurídico Tributario.***

#### **3.1 Generalidades.**

El mecanismo de la tributación se nos presenta como un complejo de normas y procedimientos por los cuales la autoridad fiscalizadora tendrá como objetivos la recaudación pronta y oportuna de las diferentes contribuciones y el actuar con estricto derecho para no afectar la esfera jurídica del contribuyente. Es en éste complejo sistemático, donde encontraremos un sin número de figuras jurídicas tanto lícitas como ilícitas; puesto que debemos entender que existen personas que tratan de evadir esa obligación de enterar una parte proporcional de su patrimonio al Estado en aras del beneficio social.

En el presente capítulo de nuestra investigación, abordaremos dos figuras a las que se les ha dado en los últimos tiempos una mayor connotación en la aplicación de las normas tributarias, en la búsqueda de la equidad y sobre todo en el combate a los mecanismo ilícitos que en el devenir cotidiano de la tributación aparecen y debilitan a nuestro sistema fiscal.

Las presunciones y ficciones a lo largo de la vida jurídica contemporánea, han sido tema de numerosos debates en cuanto a la licitud de éstas, como mecanismos procesales idóneos frente a los supuestos establecidos en la ley. Cabe mencionar que la presunción obedece a descubrir la verdad mediante mecanismos lógico-jurídicos, éstos sirven de gran apoyo para el legislador o juez como medios probatorios en los procedimientos legales; por otro lado las ficciones son figuras creadas como realidades otorgándole una validez para los efectos jurídicos como si existiese.

En la normatividad tributaria, las presunciones y ficciones tienden a facilitar la aplicación de las normas fiscales y a la gestión de la recaudación misma; pero se ha considerado que su objetivo primordial y por el cual fueron creadas, es para coadyuvar en el combate al fraude a la ley fiscal, que puede aparecer mediante las efigies de la evasión y la elusión. Es por ello que el legislador dota a la Administración, las herramientas necesarias para evitar las conductas evasoras, puesto que no sólo se le es aplicada estos instrumentos a los sujetos que infringen la ley; si no por el contrario, son de carácter general, es decir, le son aplicables también a aquellos contribuyentes que respetan la legislación y cumplen cabalmente con sus obligaciones fiscales.

Por el contrario, es bien sabido que en nuestro sistema tributario existen un sin número de deficiencias que ayudan a que la mayor parte de nuestra población evada en un sin número de ocasiones sus obligaciones fiscales; entonces pareciera que el objetivo primordial de estas dos figuras es obsoleto, o será a caso que durante su creación no se es tomado los elementos necesarios para su eficacia.

### 3.2 Las Presunciones.

El término "presunción" proviene del latín *prae*, que significa antes, y *sumer*, tomar; tomar de antemano, en la composición de los vocablos *preasumere*, *preasumptio* y *presumitur*, (*latín vulgar*). Por la presunción se toma una cosa por verdadera (*sumitur pro vero*) antes de que conste de otro modo<sup>86</sup>

En cuanto a su concepto, diversos juristas nos exponen su punto de vista de lo que llaman presunción, así pues, para los tratadistas Pérez de Ayala y González García, la presunción es una operación lógica tendiente a fijar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de otro conocido, que según la experiencia le sigue o le precede<sup>87</sup>

En este mismo sentido, podemos definir a las presunciones como un juicio lógico del juez o el legislador en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican, cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.<sup>88</sup>

Como anteriormente lo expusimos, existen diversas definiciones para la figura jurídica de la presunción y como lo establece la Licenciada Sonia Venegas Álvarez, quien hace un esfuerzo por clasificar los criterios para entender de una manera mas clara el término presunción y determina tres vertientes, a saber:

---

<sup>86</sup> Abagnano, N, Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica, pág. 923, 1963

<sup>87</sup> Citado por Armienta Calderón, Gonzalo M, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1998, pág. 3

<sup>88</sup> Devis Echandía, Hernando, Teoría General de la Prueba Judicial, 2ª Edición, Buenos Aires Argentina, Editor Víctor P. de Zavalia, pág. 624, 1972.

a) Aquellos que califican a la presunción como un medio de prueba, lo que implica que la presunción es la afirmación obtenida con la operación intelectual realizada por el legislador o el juez.

b) Quienes manifiestan que la presunción es la subrogación de prueba por la existencia de una probabilidad o disposición legal.

c) Finalmente, el grupo encabezado por Serra Domínguez, para quienes la presunción es una actividad intelectual (del juez o el legislador), que partiendo de un indicio, afirma un hecho distinto pero relacionado con el primero causal o lógicamente, postura que parece como avanzada.<sup>89</sup>

La presunción en el sentido jurídico que es el que nos interesa, se entiende como el mecanismo del razonamiento, como el raciocinio por el cual se llega al conocimiento de hechos desconocidos partiendo de hechos conocidos<sup>90</sup>

Nuestra legislación también nos da su propio concepto de lo que es la presunción, específicamente en el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal en su artículo 379 y que establece lo siguiente:

**Artículo 379.-** *Presunción es la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido: la primera se llama legal y la segunda humana.*

Como podemos apreciar en nuestra legislación esta establecido que existen dos tipos de presunciones, las legales y las humanas, cada una tiene una particularidad que las vuelven distintas entre si; es por eso que también el artículo que le precede nos explica cuando se dan estas dos figuras jurídicas.

---

<sup>89</sup> Venegas Álvarez, Sonia, Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, pág. 9, México, 2007.

<sup>90</sup> Gómez Lara, Cipriano, Derecho Procesal Civil, Editorial Trillas, pág. 81. México, 1984.

**Artículo 380.-** *Hay presunción legal cuando la ley la establece expresamente y cuando la consecuencia nace inmediata y directamente de la ley; hay presunción humana, cuando de un hecho debidamente probado se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél.*

La presunción nace de la probabilidad, de la sospecha; la relación existente entre el hecho conocido y el desconocido, se apoya en la conjetura, y por ello es preciso acreditar con raciocinio la conclusión a que se llega. La presunción es obra del artificio, porque es abstracción del pensamiento humano; supone la duda y la duda implica que no es exacta la relación de ciertos efectos o ciertas causas, sino solamente probable. Tomando en cuenta que la prueba circunstancial se basa en el valor incriminatorio de los indicios y tiene como punto de partida hechos y circunstancias que están probados y de los cuales se trata de desprender su relación con el hecho inquirido, esto es, ya un dato por complementar, ya una incógnita por determinar, ya una hipótesis por verificar, lo mismo sobre la materialidad del delito que sobre la identificación del culpable y acerca de las circunstancias del acto incriminado, se puede, mediante el análisis de los indicios y las presunciones, despejar las circunstancias de comisión del delito.<sup>91</sup>

Las presunciones son mecanismo lógico-jurídicos, que van a ayudar a facilitar la búsqueda de la verdad, al momento de ligar ciertos hechos que tienen una interrelación lógica entre si, se deberá tomar en cuenta diversos elementos, puesto que en este caso se puede llegar a cometer una arbitrariedad para las partes y en vez de que se busque la justicia, se puede revestir de carácter inconstitucional.

En consecuencia argumentamos que las presunciones se caracterizaran por tener tres elementos que les permitan cumplir con su objetivo y sobre todo que estos elementos estén relacionados entre si, y son los siguientes:

- Un hecho conocido o afirmación base.
- Un hecho desconocido o afirmación presumida.
- Una relación de causalidad o en lace entre los dos hechos.

---

<sup>91</sup> PRESUNCION, PRUEBA, EN QUE CONSISTE, Seminario Judicial de la Federación, Séptima Época, pág. 47, México, 1969.

El primero de estos elementos se constituye piedra angular, sobre la que se erige la presunción, por lo que deberá acreditarse fehacientemente; la afirmación presumida es el producto novedoso con significado probatorio, establecido a partir de hecho base una vez verificado, finalmente el enlace consiste en máximas de experiencia que fijan la relación precisa entre las afirmaciones base y presumida.<sup>92</sup>

Por ello el legislador o el juez al momento de crear o determinar la presunción, deberán de considerar estos tres elementos esenciales, sobre todo que exista una verdadera relación de causalidad entre ambos hechos, ya que se puede dar el caso de que existan estos dos primeros elementos, pero será el último el que determine si procede o no la presunción como medio de prueba para hacer valer un hecho o descartar alguno.

Según la doctrina en la aplicación de las presunciones deben observarse los siguientes requisitos:

- a) Precisión; Que esta vinculado a que el hecho conocido esté plena y completamente acreditado, así como, a que dicho hecho conocido resulte revelador del hecho desconocido que se pretenda demostrar.
- b) Seriedad: Lo que significa que debe de existir una conexión entre el hecho conocido y la consecuencia extraída que permitan considerar a esta última en un orden lógico como extremadamente probable.
- c) Concordancia: La inferencia o extracción de una afirmación o principio que se saca del hecho conocido para el establecimiento de otro desconocido, que liga las presunciones con el razonamiento inductivo.<sup>93</sup>

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en jurisprudencia, ha establecido la fuerza de las presunciones como medios idóneos para llegar a la verdad absoluta y nos menciona que: " Aunque es verdad que, tratándose de presunciones para demostrar la simulación en un negocio jurídico, no puede exigirse una prueba tan rigurosa como en los casos en que no se alegue simulación, también es cierto que,

---

<sup>92</sup> Ramón Méndez, Francisco, Derecho Procesal Civil, Barcelona, Editorial Bosch, pág. 636 y 637, España, 1980

<sup>93</sup> Rizo Rivas, José Mario y Jaime de la Peña Alejandra, Las presunciones en el Derecho Tributario, Salles, Sainz – Grant Throton, S.C., puede consultar el ensayo en la página de internet [www. Ssgt.com.mx](http://www.Ssgt.com.mx)

además de apoyarse en hechos plenamente demostrados, sean concordantes, y cada una de ellas sólidas y graves de por sí.”<sup>94</sup>

### **Clasificación.**

Como lo expusimos con anterioridad, la mayoría de las legislaciones establecen dos tipos de presunciones, y en nuestro país no es la excepción y conforme al artículo 379 de nuestro Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, las presunciones se clasifican en presunciones legales y humanas, dentro de las primeras podremos encontrar una sub clasificación las llamadas **presunciones relativas o *iuris tantum* y las presunciones absolutas o *iure et de iure***

### **3.3 Presunciones Humanas.**

También conocidas como presunciones simples, del hombre o judiciales “son las que el juez deduce por el examen de los indicios, guiándose por las reglas de la sana crítica, con el objeto de establecer, definitivamente sus convicciones; también son empleadas por los litigantes como conclusión de su raciocinio o en relación con un punto de partida o con respecto a un elemento de su argumentación en su alegato. No están, pues, sujetas a criterio legal alguno, y son establecidas por el juez según su ciencia y conciencia”.<sup>95</sup>

Es este tipo de presunción, la que permitirá al juez dar un juicio valorativo de las hechos parte de un proceso, mediante el razonamiento lógico deductivo, es decir, se deja al libre arbitrio del juzgador quien deberá apoyarse en otra presunción para llegar a la verdad de un hecho incierto, de tal manera que en la presunción humana la vinculación del hecho conocido con el hecho desconocido para derivar uno del otro, se obtendrá de los razonamientos lógicos que el juzgador efectuó.

Las presunciones humanas deben ser poli básicas, es decir, que concurra una pluralidad de indicios que se dirijan a otras presunciones, descartando la más débil a favor de la más convincente, pues la concurrencia de varios indicios que apuntan hacia la formación de una misma presunción, partiendo de

---

<sup>94</sup> PRESUNCIONES, FUERZA DE.LAS Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Quinta época, Materia Común, pág. 1791, México, 1952.

<sup>95</sup> Alsina Hugo, Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial, 2ª edición , Buenos Aires, Editorial Ediar, tomo III, pág. 687, 1961

puntos diferentes, aumenta la fuerza demostrativa de cada uno de ellos y también la fortaleza probatoria en su conjunto.<sup>96</sup>

Para que estas presunciones sean establecidas como medios de prueba, nuestro máximo tribunal señala que es indispensable que entre el hecho demostrado y aquél que se trata de deducir, haya un enlace preciso, más o menos necesario. Esto significa que según la aludida disposición, el valor probatorio de las presunciones humanas sólo está sujeto al requisito de que exista un enlace preciso, mas o menos necesario, entre el hecho probado en que se funda la presunción y la inferencia que constituye la misma presunción, ya que una vez satisfecho ese requisito, la parte final del mismo artículo faculta al juzgado para valorar las presunciones conforme a un arbitrio justo, por cuanto establece que los Jueces apreciarán en justicia el valor de las presunciones humanas.<sup>97</sup>

En consideración a todo lo antes expuesto, el juez podrá hacer juicios valorativos y podrá conforme a su criterio establecer las presunciones pertinentes en cuanto a la credibilidad de cada hecho que se le presupone siempre, es decir, el juzgador no podrá guiarse o hacer uso de otras técnicas como la analogía o la adivinanza de los supuestos; son las partes quienes deberán proporcionar los mecanismos de pruebas para que así, sea el propio juez quien deduzca el hecho conocido para averiguar la verdad del otro, esto sin importar que las partes hallan ofrecido las presunciones; en conclusión, sin importar que las partes no hallan alegado la presunción, esto no implica que no sea tomada en cuenta por el juzgador como lo expone la siguiente tesis jurisprudencial:

***Registro No. 384962***

***Localización:***

*Quinta Época*

*Instancia: Sala Auxiliar*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*CXXIII*

---

<sup>96</sup> PRESUNCIONES HUMANAS, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, pág. 209, México, 2006.

<sup>97</sup> VALOR PROBATORIO PRESUNCIONES HUMANAS DE LAS, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Séptima Época, pág. 41, México, 1970.

Página: 1121

Tesis Aislada

Materia(s): Común

**PRESUNCIONES HUMANAS, NO REQUIEREN SU OFRECIMIENTO POR LAS PARTES.**

*Es inadmisibile la tesis de que una presunción humana debió haber sido objeto de ofrecimiento expreso por parte de la demandada, porque semejante afirmación repugna a la naturaleza misma de la presunción. Afirma Romagnesi (citado por Mateos Alarcón en sus Estudios sobre las Pruebas en Materia Civil, Mercantil y Federal, página 282): "Oficio del Juez es aplicar la ley al caso presentado de manera que no debe seguir las sugerencias de las partes, sino determinarse únicamente en consecuencia de las relaciones que existen entre el hecho propuesto y la ley. En cuanto al hecho, sólo le corresponde el cálculo de su certidumbre. Corresponde a las partes presentar los datos, esto es, los motivos de credibilidad. El Juez no debe adivinarlos, ni suplirlos; sino solamente pesar su respectiva credibilidad. Pero hay una función secundaria, exclusivamente propia del juez en esta parte de la crítica judicial. Si bien es cierto que la ley no puede ser sino obediente servidora de la lógica, sin embargo, puede establecer ciertas presunciones, que sirvan como otros puntos de apoyo al criterio del juez al examinar las cuestiones de hecho. Si estas presunciones no son definitivas, por lo menos indican a quién compete la prueba contraria. Recordamos que en los negocios civiles vale solamente la verdad extrínseca, y que es necesario partir de ciertas suposiciones para obtener la común seguridad de nuestros procedimientos". El artículo 379 del Código de Procedimientos Civiles define la presunción como la consecuencia que la ley o el juez deducen de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido, calificando la primera de legal y la segunda de humana; por lo que si la presunción humana se establece por razonamiento de la autoridad judicial, en ausencia del cual no podría desarrollar eficazmente su misión, no se requiere su ofrecimiento expreso por actuación de las*

*partes.*<sup>98</sup>

*Amparo civil directo 7616/49. V. K. de Argüelles Carmen. 24 de febrero de 1955.  
Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.*

Un ejemplo de esta presunción humana se da en el supuesto de que cuando el juez deduce que Pablo es hijo natural de Pedro, tendiendo como referencia su parecido físico, la coincidencia de grupos sanguíneos y el haber dado su apellido así como también hacerse cargo de su manutención. Al respecto el juez podrá presumir que efectivamente existe cierto parentesco por consanguineidad entre los sujetos, más sin embargo, esta presunción puede ser desvirtuada por alguna de las partes.

### **3.4 Las Presunciones Legales.**

Las presunciones legales como su nombre lo indica, son las disposiciones legislativas que ordena el juzgador tener por cierto o probable un hecho desconocido, a partir de otro hecho que haya sido comprobado, es decir, puede visualizarse como el acto de aceptar la veracidad de un hecho por la evidencia de otro del que normalmente depende aquel hecho no probado, admitiendo como cierto lo que no es mas que probable, basado en una suposición fundada en "lo que generalmente ocurre", llamadas presunciones legales por que derivan necesariamente de la ley<sup>99</sup>

Cipriano Gómez Lara nos dice que "la presunción legal es el reconocimiento que la ley ordena o impone que se tenga de una situación de hecho como cierta, cuando ocurren los elementos señalados por la misma, a fin de que se le imputen determinadas consecuencias jurídicas."<sup>100</sup>

Francisco Geny citado por Pérez Becerril, nos amplía el panorama y nos comenta que "las presunciones legales tiene la siguiente característica":

---

<sup>98</sup> PRESUNCIONES HUMANAS, NO REQUIEREN SU OFRECIMIENTO POR LAS PARTES. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Instancia Sala Auxiliar, Quinta Época, pág. 1121, México, 1955

<sup>99</sup> Rizo Rivas, José Mario y Jaime de la Peña Alejandra, Óp. Cit., pág. 3

<sup>100</sup> Gómez Lara Cipriano, Óp. Cit. Pág. 120.

- a) Son uno de tantos procedimientos de la técnica jurídica, mediante los cuales se elabora el derecho positivo y el judicial;
- b) Tiene su origen en verosimilitudes y no hace si no generalizar, con algo de temeridad y con espíritu optimista, soluciones aisladas y fragmentarias, en tanto las ficciones contradicen abiertamente a la naturaleza o a lo que consideramos como tal;
- c) Lleva acabo la reducción simplificadora de los elementos substanciales del Derecho, substituyendo lo cuantitativo, siendo esta operación una de las más importantes de la técnica jurídica:
- d) Mediante ellas, el jurista tiene por cierto lo dudoso, por seguro lo simple probable;
- e) Responde a la necesidad de obtener seguridad y firmeza en el orden jurídico. La justicia práctica hace necesario convertir lo plausible y probable en certeza legal; tal conversión la realizan las presunciones legales, quienes actúan en el dominio de la prueba por medio de una inducción fundada en probabilidades que puedan llegar al momento de excluir toda prueba en contrario; y
- f) Son pruebas indirectas autorizadas por el legislador en casos extremos, cuando es imposible o muy difícil probar directamente determinados hechos.<sup>101</sup>

Este mismo autor, justifica la necesidad para la creación de las presunciones, para el esclarecimiento de ciertos hechos que tiene la particularidad de ser ignorados y es por ello que el legislador deberá establecer presunciones legales en los siguientes casos:

- 1.- Cuando el hecho controvertido es muy difícil o imposible de probar.
- 2.- Cuando se trata de hechos imponibles de aprender en su materialidad, los cuales, sin embargo, es preciso fijar.
- 3.- Cuando se trata de circunstancias carentes de precisión por su propia naturaleza y que aun siendo examinadas en cada caso particular, no pueden tener por ciertas sino con reservas importantes <sup>102</sup>

---

<sup>101</sup> Pérez Becerril, Alonso, Presunciones y Ficciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Editorial Porrúa, Pág. 56-57, México, 2001.

<sup>102</sup> *Ibíd.*

En la actualidad con la gran actividad económica y social existente, el legislador tributario se apoya constantemente en la creación de las presunciones y ficciones para poder dar mayor eficacia y legitimidad en las relaciones tributarias, dentro de un marco jurídico capaz de enfrentar los problemas de una sociedad que se mueve constantemente en su vida económica.

Esta presunción legal tendrá como característica, al igual que toda presunción, los tres elementos base de su composición, es decir, un hecho conocido, un hecho desconocido y una relación base que se encuentra interrelacionada entre ellos, con la particularidad de que en las presunciones legales como su nombre lo indica la relación base estará establecida por la ley.

Con respecto a la naturaleza de estas presunciones legales, la Suprema Corte de Justicia sostiene que: "Son presunciones legales las establecidas por la ley, que vinculan la libertad de apreciación del Juez; tienen carácter excepcional y por eso son objeto de una especial disposición de la misma ley, y no se admite respecto de ellas la interpretación analógica"<sup>103</sup>

Es decir, que el legislador al crear la presunción legal, no podrá determinar la presunción a base de analogías, de la comparación de las semejanzas que existan entre los hechos y su en lace base; por el contrario, como ya lo hemos expuesto con anterioridad, será a base de la inducción, del verdadero estudio lógico entre los elementos de la presunción y no por el contrario la semejanza que pudiesen haber entre ellos, ya que esa presunción pecaría de inconstitucionalidad.

Estas presunciones legales, pueden dividirse en aquellas que admiten prueba en contrario o relativas también llamadas *iuris tantum* y aquellas que no admiten prueba en contrario o absolutas también conocidas como *iure et de iure*. Es así que, cuando hablamos de las presunciones *iuris tantum*, debemos de entender que son aquellas en donde la ley admite la existencia de algún hecho que pueda demostrar lo contrario, por lo que la validez de dicha presunción permanecerá en tanto no se pruebe que la misma es verdad, en consideración no sólo la presunción relativa se podrá desvirtuar del hecho del cual se parte, si no incluso de la misma aplicación de ésta. Por ejemplo, "el poseedor de una cosa mueble se presume poseedor de ella, salvo que se demuestre lo contrario", en el derecho mercantil "la entrega del título del crédito hace presumir el pago de la misma, salvo que se demuestre lo contrario", en el derecho penal encontramos la "presunción de inocencia para cualquier inculpaado".

---

<sup>103</sup> PRESUNCIONES LEGALES, NATURALEZA DE LAS, Seminario Judicial de l Federación y Gaceta, Quinta Época, Instancia Sala Auxiliar, pág. 493, México, 1953

### 3.5 Las Presunciones Relativas o *iuris tantum*.

Como ya lo hemos mencionado con anterioridad, las presunciones relativas son las que admiten prueba en contrario, es decir, el particular puede tener un medio de defensa legal y podrá ofrecer todas aquellas pruebas pertinentes para poder así desvirtuar a la autoridad fiscal, es por ello, que en estas presunciones la ley determina un hecho desconocido conforme a uno ya conocido, y este hecho desconocido será verídico mientras que el contribuyente no ofrezca las pruebas necesarias para descartar esa veracidad.

La presunción relativa si admite prueba en contrario para destruir el razonamiento lógico que se plantea a través de la aplicación de la norma jurídica que contiene este tipo de presunción. La norma que la establezca ha de entablar un razonamiento lógico entre un hecho base que se produce en la realidad de los casos y un hecho consecuencia que es el resultado del proceso presuntivo, de forma que la relación del hecho base arrastra la presunción de que se ha producido el hecho consecuencia que, más sin embargo, puede destruirse aportando la prueba suficiente de que la deducción lógica señalada en la norma jurídica no ha tenido lugar en la realidad.<sup>104</sup>

De tal manera que el contribuyente a quien le perjudica una presunción *iuris tantum* logrará desvirtuarla destruyendo la falsedad del hecho presumido mediante prueba en contrario y eliminando la aplicación de la presunción mediante la aportación de prueba que tienda a destruir la verdad del hecho sobre el cual se funda.

La eliminación de la presunción *iuris tantum* se realiza en virtud de verdadera contraprueba. Para que dicha presunción actúe en determinado litigio es requisito indispensable que la parte a quien favorece pruebe debidamente en juicio el hecho o los hechos sobre los cuales la presunción se cimenta. En consecuencia, la parte a quien perjudica tiene a su vez la posibilidad de impedir, por medio de la contraprueba, que se tenga por probado los hechos sobre los cuales la presunción se funda, siendo que el contenido de la contraprueba y de la prueba de contrario, es siempre distinto.<sup>105</sup>

Por ejemplo, en nuestro Código Fiscal de la Federación en el párrafo III, de la fracción IV, de su artículo 46, que se refiere a las visitas domiciliarias nos menciona lo siguiente:

---

<sup>104</sup> Eserverri Martínez, Ernesto, Presunciones Legales y Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Pons, Ediciones Jurídicas, S. A., Madrid, Pág. 49, 1995

<sup>105</sup> Pérez Becerril, Alonso, óp. Cit. Pág. 62-63

*Artículo 46.- La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:*

*IV. párrafo III.- Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no prueba que éstos se encuentran en poder de una autoridad.*

Esta presunción que el legislador establece, nos refiere a que se presume que el contribuyente al momento de la realización de la visita domiciliaria y cuando los visitadores confeccionen las actas parciales de los hechos u omisiones que se hubiesen su citado, el contribuyente no desvirtúa los hechos mediante pruebas en contrario; se entenderá que en este caso, queda aceptado todo lo establecido en dichas actas.

Como podemos apreciar, estamos frente a una presunción iuris tantum, en cuanto a que existe un hecho conocido que es la facultad de la autoridad de poder inspeccionar la contabilidad de los contribuyentes y el hecho desconocido que es el estado de esa contabilidad, esto mediante su enlace que es la visita domiciliaria. Como toda presunción relativa el contribuyente puede acatarla mediante pruebas que la autoridad fiscal tendrá que valorar para determinar su situación.

Esta categoría de presunciones consiente la presentación de prueba en contrario, imponiéndole esa carga a quien aspira desvirtuarla. Por ello, quien tiene a su favor una presunción relativa, estará dispensado de probar el hecho alegado, pero por el contrario deberá acreditar los hechos que constituyan las premisas o presupuestos de la misma. El legislador conecta el hecho desconocido al hecho base, pero de forma más abierta que en las presunciones iuris et te iure, de modo que aun demostrado el hecho base, el juzgador se puede separar de tal afirmación presumida si se le lleva al convencimiento de que las cosas fueron o son de distinta manera.<sup>106</sup>

---

<sup>106</sup> Venegas Álvarez, Sonia, óp. Cit. Pág. 28.

### 3.6 Las Presunciones absolutas o iuris et te iure.

Las presunciones absolutas como ya se menciona con anterioridad no admiten prueba en contrario; se consideran iuris por que las ha introducido el derecho, y de iure por que la fuerza que les da la ley, en cuanto a que queda resuelto el asunto en que concurren. Algunas veces esta categoría de presunciones las elaboró el legislador no fundándose en una máxima de la experiencia, si no en una realidad preconcebida por él mismo. Así, por ejemplo dispone que la "ignorancia del derecho no excuse su cumplimiento, si la excepción no está expresamente autorizada por la ley"; lo que importa es tener por cierto que la ley es conocida por todos.<sup>107</sup>

Las presunciones absolutas son las que no admiten prueba en contrario, y el legislador establece que el hecho conocido, se llega a otro conocido, es decir, que nunca existe un hecho que es desconocido. Por lo que no admite prueba en contrario. Las presunciones absolutas son muy pocas en nuestro sistema tributario, que ya no otorga al contribuyente un medio de defensa legal, y muchas veces la autoridad podría llegar a cometer algún error, por lo que el particular no podrá defenderse de ninguna manera. Lo que llega a crear el legislador se le conoce como norma de derecho material, para permitir a la autoridad relevarse de la acción de la prueba, esto quiere decir, que de esta manera la autoridad no tiene que probar nada.<sup>108</sup>

Dentro de estas presunciones iuris et te iure, encontramos los siguientes elementos:

- 1.- Un hecho conocido
- 2.- Un hecho desconocido, pero que se deberá refutar como cierto
- 3.- Un enlace entre ellos
- 4.- La no aceptación de ningún medio de prueba.

Es así, que en ésta presunción el hecho desconocido no importando su naturaleza; deberá acreditarse como cierto sin importar que alguna de las partes se perjudique con ello, y por esta razón que es casi nula su establecimiento en nuestro sistema fiscal, ya que su naturaleza es proteger a una de las partes dejando en estado de indefensión a la otra. Como lo hemos sostenido con anterioridad, no se podrá combatir el

---

<sup>107</sup> Alsina, Hugo, óp. Cit. Nota 73 pág. 697

<sup>108</sup> Armienta Calderón, Gonzalo M, óp. Cit. Pág. 3

hecho desconocido puesto que se tiene como cierto, más sin en cambio, podremos sostener la legitimidad del hecho que se tilda como conocido y desvirtuar el razonamiento lógico del legislador como cierto.

Como ejemplo de una presunción iuris et te iure podemos mencionar el artículo 10 de la Ley del Valor Agregado que nos establece lo siguiente:

**Artículo 10.-** *Para los efectos de esta Ley, se entiende que la enajenación se efectúa en territorio nacional, si en él se encuentra el bien al efectuarse el envío al adquirente y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante. La enajenación de bienes sujetos a matrícula o registros mexicanos, se considerará realizada en territorio nacional aún cuando al llevarse a cabo se encuentren materialmente fuera de dicho territorio y siempre que el enajenante sea residente en México o establecimiento en el país de residentes en el extranjero.*

*Tratándose de bienes intangibles, se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el mismo.*

Al establecer esta presunción el legislador busca proteger los intereses económicos de la Nación; por consiguiente existe el hecho base conocido que es la figura de la enajenación y el hecho desconocido en este caso que pudiese ser que la enajenación se halla realizado en los supuestos ahí establecidos, como pudiese ser el caso de que se efectuó la enajenación de maquinaria en el país y se tenga que exportar dichos bienes, se tendrá por cierto que al efectuarse dicha enajenación el contribuyente que adquirió esos bienes deberá integrar el impuesto correspondiente al fisco federal, ya que la presente figura jurídica se realice en territorio mexicano y no admite prueba en contrario si es que se prevé evadir dicho pago.

Otras de las cuestiones que no debemos dejar pasar por desapercibido, es la cuestión de cómo se presentan las presunciones en nuestro marco normativo. La legislación mexicana es una de las más ricas en cuanto a su normatividad, por lo consiguiente, no siempre encontraremos la figura de la presunción ligada con el vocablo de "presumir".

Devis Echandia en su obra nos establece que "el legislador no siempre establece el vocablo "presumir" o sus derivados para crear presunciones. Por el contrario, a veces se limita a enunciar la conclusión, a manera de principio general, o en otras ocasiones unas locuciones tales como "se entenderá", "se colige", "se tendrá", o se "estimara" como ocurrido o existente o inexistente de un hecho, si no se prueba lo contrario, o mientras no se desvirtúe o hasta en tanto no se demuestre otro hecho concreto. En todos estos casos se existirá una presunción. También es factible que el legislador establezca una presunción con una fórmula negativa que diga, por ejemplo: La mala fe no se presume, lo que significa que la buena fe se presume. Pero adviértase que no existe presunción en todos los casos en que se emplea esa redacción, y es imprescindible, por lo tanto, escudriña el verdadero contenido de la norma<sup>109</sup>

---

<sup>109</sup> Devis Echandia, óp. Cit. Pág. 706.

### 3.7 Las Ficciones Legales.

La palabra ficción proviene del latín " fictio", de fictio originalmente de fingere, y los significados: forjar, inventar, moldear, dar forma, así como plasmar, esculpir, imaginar, y por consiguiente, transformar e inclusive crear, también procrear; y rebasando el nivel de la actividad mental crear imágenes, y por consecuencia, creer, suponer y hasta soñar; y todavía más: inventar con arte o artificio; también falsa y malévolamente, como mentir, simular y por tanto, maquinar, urdir: con otro sentido: adaptar, acomodar,; y con otro significado instruir, educar.<sup>110</sup>

Las ficciones es una manera de ir más allá de las presunciones, ya que se establece una propia verdad jurídica y se anticipa a que el contribuyente caiga en el fraude a la ley. Esto quiere decir que no existe ninguna relación entre el primer hecho, que se le denomina como el conocido y el segundo hecho es decir el desconocido. Las ficciones crean su propia verdad, es decir, no debe de haber alguna relación entre ellas.<sup>111</sup>

Gonzalo Armienta define a la ficción como " una valoración jurídica contenida en un precepto legal, en virtud de la cual se atribuye a determinados supuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real"<sup>112</sup>, esto quiere decir que se crea una verdad jurídica distinta de la real. Ya que las ficciones constituyen un medio auxiliar.

Las ficciones consisten en que la expresión de dos supuestos jurídicos acarrea idéntica consecuencia de derecho; en este aspecto Francisco Geny, nos desglosa el tema de las ficciones de la siguiente manera:

---

<sup>110</sup> Pugliatti, "Finzione", Enciclopedia del Diritto, Milán, Giuffrè, 1968, t XII, pág., 658.

<sup>111</sup> Armienta Calderón, Gonzalo, óp. Cit., pág. 10.

<sup>112</sup> Ibídem

a) Revelan el aspecto artificial de la técnica jurídica, lo que hay en ella contrario a la realidad de los hechos, están solo un producto de la mente humana;

b) No pertenece a la doctrina de la prueba; si no que constituyen reglas de fondo, de derecho sustantivo;

c) La razón se sirve de las ficciones para alcanzar lo justo por un procedimiento que consiste esencialmente en afirmar como verdadero lo que es contrario a la verdad;

d) Los sistemas jurídicos mas avanzados utilizan en escala apreciable las ficciones, para establecer reglas de derecho sustantivo y aumentar la aplicación de las ya existentes,

e) Toda ficción jurídica deriva de un concepto mediante el cual se pretende someter una realidad social al poder del espíritu, para sujetarla a determinada norma jurídica. Por lo tanto, la noción de ficción implica a priori, la idea de un concepto verdadero:

f) El mecanismo por el cual se establecen las ficciones consiste en lo siguiente:

- Suprimir un elemento constitutivo de la realidad. Por ejemplo, en la institución romana del *postliminium* que estaba fundada en el artificio de que el enemigo romano se había rendido ante el enemigo, cuando de hecho si se había rendido.

- Bien, se agregaba a los hechos existentes uno no existente, a fin de lograr que sea aplicable a la norma jurídica.

- Con más frecuencia, la ficción modifica substancialmente la realidad.

g) Los particulares no pueden crear ficciones. La autónoma de la voluntad es ineficaz en esta materia;

h) Las leyes que establecen ficciones no debe de aplicarse retroactivamente, pero hay algunas que solo tienen eficacia si se les refiere al pasado. Por ejemplo: la sentencia de partición de bienes hereditarios, declarativa de derechos, se necesita considerar a los herederos como propietarios de dichos bienes desde el día en que murió el autor de la herencia. Por tanto, el principio de la no retroactividad en esta materia únicamente significa que crean la ficción, no es posible considerar a ésta como existente ni aplicarlas a situaciones jurídica anteriores a su creación;

i) Mientras las presunciones se funden en leyes de probabilidad, las ficciones son manifestaciones contrarias a la realidad probable:

j) No solo la ley escrita puede crear ficciones. También puede hacerlo la costumbre jurídica, la jurisprudencia y la doctrina, y en general, todos los órganos generadores del derecho, y

k) Al aplicar una ley que establece una ficción, hay que deducir de ésta todas las consecuencias que de la misma se dimanen.<sup>113</sup>

La ficción jurídica, es un concepto creado por el legislador, parte de un hecho conocido real y existente, y le da validez y existencia a un hecho inexistente, sin que exista una relación entre los hechos, es por eso, que el legislador crea su propia verdad jurídica, la cual deberá ser aceptada. Por ejemplo en nuestro derecho civil mexicano, se establecen consecuencias jurídicas comunes a las personas mayores de edad, que por causa de su enfermedad mental el derecho les otorga la calidad de personas en estado de interdicción al igual que a los menores de 18 años, recurriendo a la ficción jurídica de que ambos tiene incapacidad de ejercicio de sus derechos plenos, sin tomar en cuenta la capacidad que pudiese tener un menor de edad para conducirse y celebrar negocios jurídicos. En este caso la ficción prevé las mismas consecuencias jurídicas para estas dos personas.

Es por eso que la ficción es una herramienta que ayuda al derecho para alcanzar su fin, su fuerza recae en la legalidad que el mismo derecho le otorga, en consideración la ficción es una verdad inexistente, pero al atribuirle un hecho existente este hecho podrá tener consecuencias jurídicas para los sujetos de derecho

Para que se den las presunciones jurídicas se deberán de observar las siguientes características:

1.- Una forma jurídica recoge en su texto una realidad o dato pre- jurídico (para atribuirle determinados efectos jurídicos o someterla a un conjunto de normas jurídicas);

2.- En ese proceso, la norma violenta sustancialmente la norma pre- jurídica de aquella realidad;

---

<sup>113</sup> Citado por Pérez Becerril, Alonso, óp. Cit. Págs. 31-32

3.- De lo dicho se infiere que, para que se pueda hablar de ficción jurídica, es preciso que existan un concepto o una valoración jurídica contenida en una norma y una realidad pre- jurídica, o como también se ha dicho, un concepto pre- jurídico, de modo que existan una discrepancia natural entre uno y otro;

4- La violencia, o discrepancia, puede producir, en algunos casos, por vía directa mediante la definición normativa de un concepto que violenta esencialmente la realidad pre- jurídica o por vía indirecta, cuando la norma jurídica sin dar un concepto propio de una realidad pre- jurídica, la asimila a otra esencialmente diferente en su naturaleza pre- jurídica para aplicarle la normativa elaborada para aquella. <sup>114</sup>

Las ficciones jurídicas pueden cumplir las siguientes finalidades:

- 1) Favorecer la equidad y la justicia: principalmente en los casos de ficción equiparadora.
- 2) Servir a las instituciones establecidas y a los intereses creados. (Bonilla San Martín cita al respecto la disposición de Justiniano, de que si a una persona le dejan bienes con la condición de contraer nupcias y entra a un monasterio sin casarse, se le debe el legado.).
- 3) Introducir en el ordenamiento jurídico instituciones nuevas, sin modificar en la apariencia la estructura del mismo.
- 4) Salvar el espíritu y la forma de la norma jurídica, aun yendo contra la letra y la materia de la misma.
- 5) Favorecer la brevedad en la expresión de los tipos y supuestos jurídicos.
- 6) Facilitar la imputación de consecuencias jurídicas a hechos jurídicos límite y a hechos difícilmente comprobables (por ejemplo., los artículos 268 y 269 Código Penal sancionan con la pena del rapto hechos que no actualizan el tipo básico del artículo 267, o cuando no sean

---

<sup>114</sup> Pérez Becerril, Alonso, óp. Cit., p.p. 34-35.

demostrados violencia, seducción o engaño; si la víctima es menor de dieciséis años, mediante una ficción de seducción).

7) En ocasiones, legitimar situaciones que no serían tan fácilmente aceptadas por el sentir público si se prescindiera de las ficciones. (Por vía de ejemplo, conviene hacer alusión a las disposiciones contenidas en los artículos 39, 41 y 135 Constitucionales.

Según dichos artículos, el pueblo, en ejercicio de su soberanía está facultado para alterar o modificar la forma de su gobierno, por ende, de modificar la Constitución federal; dicha facultad sólo la puede ejercitar el llamado poder constituyente permanente o poder revisor, pero en nombre y representación del pueblo soberano.

Dar distinto planteamiento a las facultades del poder revisor, podría traer como consecuencia una actitud desfavorable de la opinión pública causada por el sentimiento popular de una dominación exterior, usurpadora de la soberanía nacional, y para evitarla se recurre a la vieja ficción de la representación política.<sup>115</sup>

### **3.8 Diferencia entre Presunción y Ficción.**

Al analizar estas dos figuras legales, debemos de determinar sus diferencias, ya que se puede llegar a confundirse una con la otra; como lo hemos planteado, tanto las presunciones como las ficciones legales ayudaran al legislador al esclarecimiento de varios hechos jurídicos, en especifico en la materia tributaria son éstos instrumentos los que según la doctrina contribuyen en el actuar recaudatorio, evitando así, que el contribuyente pueda sacar provecho de las lagunas de la ley y evada al fisco en sus responsabilidades hacendarias.

---

<sup>115</sup> Diccionario Jurídico, Informática Mexicana, óp., Cita, México, 2006

Podemos señalar que mientras que la presunción parte de un hecho conocido para el esclarecimiento de otro desconocido, es decir, su base es lo creíble, lo que está comprobado, las ficciones descansan en una irrealidad, una mentira técnica, que es creada por el legislador.

Otra diferencia es en cuanto a la relación de los hechos que las conjugan; mientras que en las presunciones deberá de existir un enlace que los una, en las ficciones los dos supuestos pueden ser distintos uno con el otro sin importar por ello que no pueda hablar de una ficción.

Dentro de la doctrina existe una gran polémica entre las presunciones *iuris et de iure* y las ficciones, existe la postura de varios tratadistas de que son iguales, otros afirman que una presunción absoluta puede llegar a convertirse en una ficción, su fundamento, que tanto las presunciones absolutas como las ficciones no admiten prueba en contrario, es decir, no permite medio de impugnación alguno por parte del gobernado.

Es nuestra opinión compartimos la idea de que no se puede equiparar una presunción absoluta con una ficción, por que como ya lo mencionamos, tiene diversos campos de estudios, mientras que la presunción es utilizada la mayoría de las veces como una herramienta de prueba, la ficción es un instrumento para combatir la ilegitimidad.

La ficción es la afirmación de un hecho que, como se ha dicho, aparentemente es diferente a la verdad real; en cambio, la presunción es la dispensa de la prueba de un hecho que tiene probabilidades de verdad. La ficción es una imposición de la realidad o inexactitud, mientras que la presunción se considera como medio de prueba o la razón de ser de determinadas reglas jurídicas. Además, la ficción sustituye la realidad por una presentación imaginaria; en cambio, la presunción continúa el movimiento de una demostración. Todavía más la ficción no admite prueba en contrario; la presunción por el contrario sí.<sup>116</sup>

---

<sup>116</sup> Venegas Álvarez, Sonia, óp., cita, pág. 59

### 3.9 Las Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario.

Las presunciones legales (*iuris tantum* y *iure et te iure*), así como las ficciones, son técnicas legislativas utilizadas con carácter general en el Derecho, siendo también legítimas en el Derecho Tributario, entre otras razones por las dificultades de obtener pruebas directas, por la propagación de comportamientos evasivos y por la reducción en la configuración legislativa de los hechos imposables.

Dentro de nuestro Derecho Tributario encontraremos que son estas figuras jurídicas, las que ayudaran a la Autoridad Fiscal en el combate a la evasión y elusión que se pudiese llegar a presentar por parte de los contribuyentes. A través de las presunciones, la autoridad se coloca en un estado de ventaja, respecto de los contribuyentes, con el fin de que cumplan con sus obligaciones fiscales.

Ante esta técnica para evitar estos hechos ilícitos, nuestros Tribunales dictaron la siguiente tesis jurisprudencial:

**Registro No. 228874**

**Localización:**

*Octava Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*III, Segunda Parte-2, Enero a Junio de 1989*

*Página: 570*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

**PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA.**

*En el sistema mexicano es frecuente la presencia de construcciones jurídicas que entendidas ya como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) ya como*

*ficciones, sirven al legislador en su tarea de frustrar los mecanismos de fraude a la Ley Tributaria, tanto en su dinámica de evasión como en la de elusión. Las presunciones absolutas suponen el enlace establecido por su autor entre un hecho conocido y otro que aunque se desconoce debe reputarse existente para efectos de la ley, por ser realmente posible o probable su realización cuando así lo demuestren las máximas de la experiencia y el conocimiento del mundo fáctico sobre el que se pretende actuar. Desde un ángulo sustantivo más que probatorio, se advierte una ficción jurídica cuando su autor recoge datos de la realidad y los califica jurídicamente de un modo tal que, violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad. En ambos casos, la aplicación de las normas reguladoras de estas figuras representa para los contribuyentes un efecto irrefragable dispensado de toda prueba adicional, justificado por la necesidad de resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica a cuya coincidencia aspira la justicia tributaria.<sup>117</sup>*

**TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 103/89. Llantcredit, S.A. 3 de mayo de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretaria: Adriana Leticia Campuzano Gallegos.*

En cuanto al uso de estas figuras en la tributación, se entenderá que el legislador obstruye las formas legales para que el contribuyente evite el no pagar sus impuestos, es decir, que en la aplicación de las presunciones y ficciones no solo se busca un sistema tributario idóneo a la economía de nuestro país, si no que también, se busca resolver la incongruencia entre la realidad jurídica y la realidad económica en la que estamos inmersos.

---

<sup>117</sup> PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCION Y APLICACION DE ESTAS TECNICAS EN MATERIA TRIBUTARIA, Seminario Judicial de la Federación, Tribunales Colegiados de Circuito, Octava Época, Pág. 570, México, 1990.

La eficacia de las presunciones legales despliega toda su intensidad en el ámbito de la prueba, según se ha reconocido tradicionalmente, y su fin es de facilitar la actividad administrativa en la gestión de los tributos. Así, mientras en las presunciones *iuris et te iure* eliminan casi toda la actividad probatoria en la medida en que aquello se afirma, a través de ellas resulta irrefutable e impiden al tiempo cualquier acción de prueba para el obligado tributario, las presunciones *iuris tantum* por su parte, trasladan la actividad de prueba a éste, con lo cual también alivian el ejercicio de la función administrativa que se deduce para la constatación de los hechos con trascendencia tributaria en el concurso del procedimiento de liquidación.<sup>118</sup>

### **3.10 Las presunciones relativas o *iuris tantum* en el Marco Jurídico del Derecho Tributario.**

Como lo hemos mencionado, este tipo de presunciones admite prueba en contrario, y por lo tanto el contribuyente cuando se encuentre en el supuesto jurídico de la presunción podrá alegar lo que a su derecho convenga y desvirtuar el juicio lógico – jurídico que ha establecido el legislador respecto de los hechos que lo conforman, es así, que las presunciones parten de lo general a lo particular y esa generalidad puede afectar a aquellos contribuyentes que no evaden al fisco, si no por el contrario cumplen oportuna y cabalmente en su actuar fiscal.

Por lo concerniente a la autoridad fiscal, el legislador la enviste de un carácter más favorable que al mismo contribuyente, pues sencillamente no tendrá que probar el nexo que vincula al hecho conocido del desconocido. Sin embargo, la parte a quien la presunción ayuda, si bien esta exonerada de probar el hecho que forma el objeto de la investigación instructiva, debe, sin embargo, probar el hecho sobre el cual la presunción se basa.

Dentro de nuestro sistema tributario encontraremos múltiples figuras como las antes mencionadas, es por eso infinito poder mencionar la característica que cada una guarda; es por ello que sólo nos limitaremos a realizar el análisis de algunas presunciones *iuris tantum* que están establecidas en nuestros ordenamientos legales.

---

<sup>118</sup> Flores Zavala, Óp., Cit. Pág.43

Una de las presunciones mas recurrentes para el fisco, y por las cuales el contribuyente deberá estar precavido, es la que nos marca el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

**Artículo 55.-** *Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el remanente distribuible de las personas que tributan conforme al Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sus ingresos y el valor de los actos, actividades o activos, por los que deban pagar contribuciones, cuando:*

*I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.*

*II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*

*III. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.*
- b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
- c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.*

*IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*

*V. No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan, alteren o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.*

*VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

*La determinación presuntiva a que se refiere este Artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.*

Es decir, el legislador prevé los supuestos casos que se den, si alguna de la Personas Morales con fines no lucrativos (Sindicatos Obreros, Cámaras de Comercio, Asociaciones Civiles, Instituciones de Beneficencia, etc.), omitan la declaración de su utilidad fiscal o de su remanente mediante las acciones que la misma ley establece; ya que éste tipo de contribuyentes gozan de la exención de dicho gravamen por que su actividad y desarrollo benefician al crecimiento y bienestar social.

Debemos entender que el remante distribuible, son los ingresos que la empresa les entregue ya sea en efectivo o en bienes a los socios o integrantes de la institución y la utilidad fiscal es aquella utilidad que recibe la empresa por la realización de su ejercicio e incrementa el patrimonio de la misma.

En esta presunción el hecho conocido sin lugar a dudas es esa misma utilidad, el legislador establece que cada persona moral de esta naturaleza por el solo ejercicio de sus atribuciones tendrá una utilidad, y el hecho desconocido es el monto de esa utilidad, la relación o el enlace es precisamente su objeto social, por ejemplo una institución de beneficencia recibe anualmente cierta cantidad de donativos, y pudiese darse el caso en que le quede un excedente respecto de sus necesidades y los administradores de ésta institución quieran evitar el pago de sus contribuciones alterando su contabilidad, o negándole a la autoridad realizar una visita de revisión de gabinete, la autoridad presumirá que se esta evadiendo con el pago de sus obligaciones fiscales y realizará el calculo de la utilidad fiscal o el remanente distribuible , claro que esta presunción por ser relativa admite prueba en contrario y el contribuyente tendrá el derecho de presentar todas las pruebas necesarias para disipar cualquier duda de la autoridad.

Hemos de considerar que en esta presunción, el legislador evita que las personas morales con fines no lucrativos por ser revestidas de esa facultad, traten de evadir el pago de las contribuciones a las que son sometidas, puesto que si no se regula ésta conducta, en nuestro país existieran mayores personas que se darían de alta con estas características y así todas tratarían de evadir al fisco.

Tomando en consideración esta misma Ley de Impuesto Sobre la Renta, también nos presenta algunas presunciones relativas como la contemplada por su artículo 107 que nos menciona lo siguiente:

**Artículo 107.** *Cuando una persona física, aun cuando no esté inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, realice en un año de calendario erogaciones superiores a los ingresos que hubiere declarado en ese mismo año, las autoridades fiscales procederán como sigue:*

*I. Comprobarán el monto de las erogaciones y la discrepancia con la declaración del contribuyente y darán a conocer a éste el resultado de dicha comprobación.*

*II. El contribuyente, en un plazo de quince días, informará por escrito a las autoridades fiscales las razones que tuviera para inconformarse o el origen que explique la discrepancia y ofrecerá las pruebas que estime convenientes, las que acompañará a su escrito o rendirá a más tardar dentro de los veinte días siguientes. En ningún caso los plazos para presentar el escrito y las pruebas señaladas excederán, en su conjunto, de treinta y cinco días.*

*III. Si no se formula inconformidad o no se prueba el origen de la discrepancia, ésta se estimará ingreso de los señalados en el Capítulo IX de este Título en el año de que se trate y se formulará la liquidación respectiva bienes y los depósitos en cuentas bancarias o en inversiones financieras. No se tomarán en consideración los depósitos que el contribuyente efectúe en cuentas que no sean propias, que califiquen como erogaciones en los términos de este artículo, cuando se demuestre que dicho depósito se hizo como pago por la adquisición de bienes o de servicios, o como contraprestación para el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes o para realizar inversiones financieras ni los trasposos entre cuentas del contribuyente o a cuentas de su cónyuge, de sus ascendientes o descendientes, en línea recta en primer grado.*

*Cuando el contribuyente obtenga ingresos de los previstos en este título y no los declare se aplicará este precepto como si hubiera presentado la declaración sin ingresos. Tratándose de contribuyentes que tributen en el Capítulo I del Título IV de la presente Ley, se considerarán, para los efectos del presente artículo, los ingresos que los retenedores manifiesten haber pagado al contribuyente de que se trate.*

*Se considerarán ingresos omitidos por la actividad preponderante del contribuyente o, en su caso, otros ingresos en los términos del Capítulo IX de este Título, los préstamos y los donativos que no se declaren o se informen a las autoridades fiscales, conforme a lo previsto en los párrafos segundo y tercero del artículo 106 de esta Ley.*

Este artículo, es uno de los ejemplos más claros que podemos hallar de una presunción iuris tantum, ya que puede llegar a desvirtuarse las veces que sea necesario para que el contribuyente no se vea afectado en sus ingresos. Es por esto, que esta presunción se nos presenta como un claro ejemplo del poder impositivo del Estado, en cuanto a que si el contribuyente hiciera más erogaciones a lo largo de su ejercicio fiscal que los ingresos obtenidos, esto abrirá la sospecha de la Autoridad para presumir que se está evadiendo el gravamen de dichas erogaciones, en este sentido, el legislador induce que si se realiza un mayor número de erogaciones que del número de ingresos que se tuvo en el ejercicio fiscal, es por que existen recursos suficientes y no se quieren declarar dichos montos.

En lo concerniente al contribuyente la autoridad le da un término para que le explique su actuar, es aquí en donde podemos encontrar el hecho base o conocido consistente en las erogaciones superiores a sus ingresos y con esto se puede llegar a conocer el hecho desconocido, que en este caso puede ser el hecho imponible que es el monto de ingresos obtenidos y su enlace es la discrepancia que existe entre el monto de sus ingresos con el número de erogaciones que realice a través del año fiscal. Si la Autoridad efectivamente encuentra una discrepancia que el contribuyente no puede probar, se realizara la liquidación correspondiente para el pago de dicho gravamen.

Sobre este punto de vista nuestros Tribunales han dictaminado la siguiente jurisprudencia:

**Registro No. 912701**

**Localización:**

*Octava Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Apéndice 2000*

*Tomo III, Administrativa, P.R. TCC*

*Página: 985*

*Tesis: 1136*

*Tesis Aislada*

**RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CASO EN QUE LOS EGRESOS EFECTUADOS DEBEN CONSIDERARSE COMO INGRESOS ESTIMADOS.-**

*La disposición contenida en el artículo 75 de la Ley del Impuesto sobre la Renta pretende que los contribuyentes sobre la renta, concretamente las personas físicas, lleven a cabo el control absoluto de todas las operaciones que realicen, entre otras, de los ingresos obtenidos así como de las erogaciones efectuadas, a fin de demostrar que estas últimas, efectuadas en un año calendario, cuando sean superiores a los ingresos declarados corresponden a los ingresos de los que no hay obligación de declarar, o están exentos, o bien, de que no son objetos del impuesto sobre la renta, por lo que si el contribuyente no demuestra los anteriores supuestos quedará dentro de la hipótesis señalada en la fracción III del propio numeral 75, estimándose la erogación efectuada como un ingreso de los señalados en el capítulo X del título IV, de la propia ley, denominado "de los demás ingresos que obtengan las personas físicas"<sup>119</sup>.*

---

<sup>119</sup> RENTA, IMPUESTO SOBRE LA. CASO EN QUE LOS EGRESOS EFECTUADOS DEBEN CONSIDERARSE COMO INGRESOS ESTIMADOS. Seminario Judicial de Federación y su Gaceta, Octava Época, Tribunales Colegiados de Circuito, pág. 184, México, 1991

*PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparó directo 371/91.-Héctor Alcázar Escamilla.-6 de junio de 1991.- Unanimidad de votos.-Ponente: Samuel Hernández Viazcón.-Secretario: Aristeo Martínez* *Cruz.*

*Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo VIII, septiembre de 1991, página 184, Tribunales Colegiados de Circuito, tesis I.1o.A.123 A.*

En cuanto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, podemos encontrar la siguiente presunción iuris tantum:

**Artículo 8o.-** *Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.*

En el código fiscal de la federación en su artículo 14, encontramos lo que para efectos fiscales se entenderá como enajenación y para los efectos de la Ley de Impuesto Sobre la Renta este artículo nos añade un término más al que le debemos de dar tal carácter. Es así, que esta presunción nos establece un hecho conocido (que en este caso es la enajenación) y un hecho desconocido (la falta de bienes) y el enlace, que son los inventarios de los que deben gozar toda empresa que cumpla con sus obligaciones fiscales.

Cuando en los inventarios de las empresas faltase un número de bienes específicos en relación con dichos inventarios, el legislador presumirá que aquellos han sido enajenados y por lo tanto son acreedores de un impuesto en específico siempre y cuando estén dentro de la hipótesis normativa prevista por ley.

Nuestro ultimo párrafo del precepto analizado, establece la prueba en contrario, es decir, el contribuyente puede objetar esta decisión de la autoridad en cuanto a que fuera cierto que la empresa hubiera dejado de utilizar estos bienes por ser ya obsoletos o bien por que hubiesen sido dados en donación, es así, que la autoridad fiscal no puede alegar que se hubiese tenido ingresos y por lo tanto no conseguirá exigir el pago del impuesto correspondiente.

### 3.11. Las presunciones iure et te iure en el Marco Jurídico Tributario.

El legislador establece presunciones iure et de iure, a fin de superar las dificultades que presenta el fisco para la determinación y comprobación de conductas evasoras de los contribuyentes, ya que éstos a través de desnaturalizar los fines legalmente típicos de ciertos actos, contratos o formas autorizadas por el ordenamiento o mediante su simulación, obtienen resultados económicos similares a los gravados por el tributo pero al margen de las formulas previstas en el hecho imponible. A la actuación simulada o disimulada del particular, la legislación responde con la presunción de una realidad no comprobada.<sup>120</sup>

Es en este tipo de presunciones absolutas, en donde el contribuyente deberá de poner mucha atención, ya que como es característico de esta figura jurídica, no admite prueba en contrario, y por el contrario en nuestro Derecho Fiscal toman la particularidad de proteger al fisco. Es por ello que al momento de regular a las presunciones absolutas el legislador deberá de establecer una verdadera conexión entre el hecho base y el hecho que se tilda como desconocido, ya que en este tipo de presunciones al no admitir prueba en contrario, se pone en un estado de indefensión muy peligroso para el patrimonio del contribuyente.

Como lo señalamos anteriormente al tocar este mismo tema, si bien es cierto que no puede combatir el juicio lógico jurídico entre el hecho base y el hecho desconocido, la autoridad deberá probar la legitimidad del hecho base (hecho conocido), es decir, deberá demostrar que es legítimo el establecimiento del de este hecho y deberá probarlo.

Ahora bien, nos enfocaremos a dar unos ejemplos de las presunciones iure et de iure en nuestro sistema fiscal, con el fin de poder entender más el comportamiento de éstas, y la función que realizan en nuestro derecho tributario al respecto el Código Fiscal de la federación establece lo siguiente:

**Artículo 19-A.-** *Las personas morales para presentar documentos digitales podrán optar por utilizar su firma electrónica avanzada o bien hacerlo con la firma electrónica avanzada de su representante legal. En el primer caso, el titular del certificado será la persona moral. La tramitación de los datos de creación de*

---

<sup>120</sup> Pérez Becerril, Alonso, óp., cita, pág. 119

*firma electrónica avanzada de una persona moral, sólo la podrá efectuar un representante de dicha persona, a quien le haya sido otorgado ante fedatario público, un poder general para actos de dominio o de administración; en este caso, el representante deberá contar previamente con un certificado vigente de firma electrónica avanzada. Dicho trámite se deberá realizar de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17-D de este Código.*

*Las personas morales que opten por presentar documentos digitales con su propia firma electrónica avanzada, deberán utilizar los datos de creación de su firma electrónica avanzada en todos sus trámites ante el Servicio de Administración Tributaria. Tratándose de consultas o del ejercicio de los medios de defensa, será optativa la utilización de la firma electrónica avanzada a que se refiere el párrafo anterior; cuando no se utilice ésta, la promoción correspondiente deberá contener la firma electrónica avanzada del representante de la persona moral.*

*Se presumirá sin que se admita prueba en contrario, que los documentos digitales que contengan firma electrónica avanzada de las personas morales, fueron presentados por el administrador único, el presidente del consejo de administración o la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración de la persona moral de que se trate, en el momento en el que se presentaron los documentos digitales.*

La tecnología evoluciona muy rápido al paso del tiempo, es por eso que el derecho deberá hacer lo mismo y normar las conductas que los contribuyentes realicen con estos avances tecnológicos, es por ello, que este artículo es el ejemplo claro que cada vez existen nuevas formas para que se regule la materia tributaria. Es por ello la creación de la firma electrónica avanzada que no es más que un mecanismo tecnológico que ayuda a un mejor sistema fiscal, en cuanto a esta firma el legislador establece la presunción de que cuando la persona moral presente documentos digitales en ellos deberán contener ya sea su firma electrónica avanzada o la de su representante legal. Es en el último párrafo de este artículo donde nos afirman la presunción iure et de iure en cuanto a que se presume y no se admite prueba en contrario, que estos documentos fueron presentados por el administrador único ya que este último tiene la facultad para ello, por lo tanto, tiene la potestad de ejercicio de dichos trámites.

En cuanto a los elementos de esta presunción encontramos el hecho desconocido pero de naturaleza cierta, que son los documentos digitales con los cuales goza el contribuyente, el hecho conocido que es la firma electrónica y en enlace entre ellos son las personas morales o sus representantes quienes están facultados para presentarlos ante la Autoridad fiscal, y como ya lo mencionamos la negación de que no se acepta prueba en contrario.

Otra presunción iure et te iure, es la que nos establece el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y señala lo siguiente:

**Artículo 18.** *Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:*

*I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:*

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.*
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.*
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos*

*Tratándose de los ingresos por la prestación de servicios personales independientes que obtengan las sociedades o asociaciones civiles y de ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico o de recolección de basura doméstica que obtengan los organismos descentralizados, los concesionarios, permisionarios o empresas autorizadas para proporcionar dichos servicios, se considera que los mismos se obtienen en el momento en que se cobre el precio o la contraprestación pactada.*

*II. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, cuando se cobren total o parcialmente las contraprestaciones, o cuando éstas sean exigibles a favor de quien efectúe dicho otorgamiento, o se expida el comprobante de pago que ampare el precio o la contraprestación pactada, lo que suceda primero.*

*III. Obtención de ingresos provenientes de contratos de arrendamiento financiero, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado o la parte del precio exigible durante el mismo.*

*En el caso de enajenaciones a plazo en los términos del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán optar por considerar como ingreso obtenido en el ejercicio el total del precio pactado, o bien, solamente la parte del precio cobrado durante el mismo.*

*La opción a que se refieren los dos párrafos anteriores, se deberá ejercer por la totalidad de las enajenaciones o contratos. La opción podrá cambiarse sin requisitos una sola vez; tratándose del segundo y posteriores cambios, deberán transcurrir cuando menos cinco años desde el último cambio; cuando el cambio se quiera realizar antes de que transcurra dicho plazo, se deberá cumplir con los requisitos que para tal efecto establezca el Reglamento de esta Ley.*

*Cuando el contribuyente hubiera optado por considerar como ingresos obtenidos en el ejercicio únicamente la parte del precio pactado exigible o cobrado en el mismo, según sea el caso, y enajene los documentos pendientes de cobro provenientes de contratos de arrendamiento financiero o de enajenaciones a plazo, o los dé en pago, deberá considerar la cantidad pendiente de acumular como ingreso obtenido en el ejercicio en el que realice la enajenación o la dación en pago.*

*En el caso de incumplimiento de los contratos de arrendamiento financiero o de los contratos de enajenaciones a plazo, respecto de los cuales se haya ejercido la opción de considerar como ingreso obtenido en el ejercicio únicamente la parte del precio exigible o cobrado durante el mismo, el arrendador o el enajenante, según sea el caso, considerará como ingreso obtenido en el ejercicio, las cantidades exigibles o cobradas en el mismo del arrendatario o comprador, disminuidas por las cantidades que ya hubiera devuelto conforme al contrato respectivo.*

*En los casos de contratos de arrendamiento financiero, se considerarán ingresos obtenidos en el ejercicio en el que sean exigibles, los que deriven de cualquiera de las opciones a que se refiere el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación.*

*IV. Ingresos derivados de deudas no cubiertas por el contribuyente, en el mes en el que se consume el plazo de prescripción o en el mes en el que se cumpla el plazo a que se refiere el párrafo segundo de la fracción XVI del artículo 31 de esta Ley.*

En este artículo, se nos presenta la presunción, como una forma de combatir las posibles evasiones que el contribuyente pretenda realizar con sus ingresos y así no enterar el verdadero importe de ellos; y se establecen los supuestos en donde el contribuyente por su actividad o ejercicio pueda obtener estos ingresos.

Es así que el hecho base de esta presunción es la obtención de ingresos, puesto que todos sabemos que al momento de la realización de alguna actividad económica o la prestación de algún servicio obtendremos una contraprestación por ello, y el hecho que se desconoce es el termino en donde se pudiese llegar a obtener esos ingresos; es así que el legislador presume que estos ingresos deberán ser obtenidos en los supuestos que se establecen, el enlace que une a ambos, es precisamente la actividad que el contribuyente realiza para la obtención de sus ingresos .

En cuanto al análisis de este artículo el legislador especifica muy bien los términos cuando se presume que el contribuyente goza de ciertos ingresos, por ejemplo, la fracción primera nos habla de las enajenaciones y las prestaciones de servicios cuando se expida el comprobante por la compra de un producto, o en el mismo momento en que se de la entrega de ese mismo producto o se realice la prestación del servicio y se exija dicho pago. En este sentido al momento de efectuarse estas hipótesis se entenderán que el contribuyente adquirió ingresos y por lo tanto deberá enterarlos en su declaración.

En el segundo y tercer supuesto, se nos hace mención al uso y goce de temporal de bienes como el caso del arrendamiento en su modalidad simple, o bien, cuando nos encontramos frente a un arrendamiento financiero el contribuyente tiene la opción de considerar sus ingresos mediante el total del ingreso pactado o la parte del precio exigible del mismo, es decir, supongamos que una arrendadora financiera nos otorga el uso y goce de bienes para la realización determinada, la arrendadora financiera podrá optar por declarar el total del importe de dicha relación jurídica, o bien, declarara por ingreso obtenido la parte individual de precio exigido durante el mismo.

Ahora bien, nuestra Ley del Valor Agregado no es la excepción en cuanto a utilizar estas herramientas para protegerse de las posibles evasiones que quieran cometer algunos contribuyentes, y un claro ejemplo de ellos es el artículo 1-B primer párrafo de la citada ley que nos alude lo siguiente:

**Artículo 1o.-B.-** Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

En este sentido se entenderá que las contraprestaciones han sido cubiertas en su totalidad cuando el acreedor hubiese recibido en efectivo, en bienes, servicios o cuando se encuentre satisfecho con la contraprestación dada. Así pues, el hecho base son las contraprestaciones puesto que para todos son conocidas el momento de celebrar un acto jurídico de esta naturaleza, teniendo conocimiento del hecho base, el legislador hace un análisis de cuando pudiese darse el pago de una dicha contraprestación y he aquí el hecho desconocido, entonces el legislador determina que al momento de efectuarse las contraprestaciones se entenderá como cobradas cuando se reciban en efectivo, bienes, servicios o bien puede darse el caso de que no necesariamente tenga que darse alguno de estos tipos de pago, si no por el contrario, que el acreedor quede totalmente satisfecho por medio de alguna de las formas de extinción de las obligaciones. Es en la acción de cubrir estas contraprestaciones ya sea en efectivo, bienes, servicios u otra forma de extinción en donde encontraremos el enlace de esta presunción

Por lo tanto al darse este supuesto normativo, el legislador faculta a la autoridad para exigir el pago proporcional que diera lugar por dichas contraprestaciones, no dejando tiempo a que el acreedor busque los medios necesarios para no declarar dichas contraprestaciones y así evitar su pago.

### 3.12 Las Ficciones legales en el Marco Jurídico Tributario.

Como lo expusimos con antelación, el contribuyente en algunos casos tratara de anteponerse a las acciones de la autoridad para exigir el pago de sus contribuciones, y es por ello, que realiza conductas evasoras para no hacerle frente a sus obligaciones fiscales. El legislador con la formulación de las ficciones, se adelanta de manera artificiosa a los hechos y situaciones que surjan de la relación jurídica tributaria entre el Estado y los contribuyentes, para que los primeros, no realicen situaciones dolosas que originen en un fraude de ley.

La previsible falta de colaboración ciudadana no sólo conduce a las Leyes fiscales al establecimiento de presunciones, si no que en ocasiones la apariencia jurídica nace por que la norma tributaria no desea asumir la realidad económica que le rodea o el negocio jurídico que estipula, y es su deseo crear su propia realidad jurídica, por lo que llega a presumir algo que no se produce en la realidad de los acontecimientos. En tales casos, la Ley Tributaria no describe realidades, si no que las finge en su afán de anticiparse a las conductas fraudulentas de los sujetos pasivos, intentando desvelar normas de cobertura y normas defraudadoras, y al hacerlo no llega a entablar un proceso de deducción lógica que traslada a la letra de la norma, si no que esta definiendo, ésta dando su propia clasificación jurídica de unos hechos, con independencia que estos se reproduzcan en la vida real en los mismos términos que aparecen descritos en la ley. Aparece entonces la ficción jurídica.<sup>121</sup>

Las ficciones jurídicas tributarias aparecen para evitar el fraude a la ley y como medios para facilitar la tributación mediante la gestión y la liquidación; pero se debe de poner mucho cuidado en cuanto a éstas ficciones al alterar la realidad jurídica de las cosas o los hechos crea su propia realidad jurídica y de ahí puede originarse su inconstitucionalidad, por eso el legislador deberá formular ficciones que vayan conforme a derecho y sobre todo que no violen los principios jurídicos fundamentales como los de legalidad, proporcionalidad certidumbre jurídica y capacidad entre otros de carácter tributario.

---

<sup>121</sup> Eserverri Martínez, Ernesto, óp. cita, pág. 19.

La relación entre las ficciones jurídicas y los principios jurídicos de las contribuciones es muy estrecha, ya que las ficciones deben subordinarse en todo momento a los citados principios, intentando evitar que los derechos de los contribuyentes no sean fracturados.

En relación con el principio de proporcionalidad, existe una incompatibilidad manifiesta entre dicho principio y la ficción, toda vez que la capacidad contributiva- expresión de la proporcionalidad de acuerdo al máximo Tribunal Mexicano debe ser real y la ficción implica falsedad, por lo que no puede hacerse tributar al particular por una capacidad económica irreal o ficticia. Por lo tanto, la norma que contenga ficciones en relación a la capacidad contributiva pudiera considerarse como inconstitucional. Lo mismo puede suceder con el principio de seguridad jurídica, pues la esencia y violenta discrepancia entre una realidad pre-jurídica y una realidad creada por la ficción, puede generar incertidumbre en el contribuyente.<sup>122</sup>

Al encontrarse con una ficción en el Derecho Tributario se han de analizar tres elementos para enjuiciar su contenido. En primer lugar si se trata propiamente de una ficción. Descrita como tal se ha de considerar su función y fundamento. Por ultimo, quedara por examinar su adecuación a los principios constitucionales, particularmente al de la capacidad económica afectada.<sup>123</sup>

En relación a todo ello, debemos de considerar que las ficciones juegan un papel sobre saliente en nuestro sistema fiscal, no obstante debemos de hacer énfasis en que se deberá de tomar en cuenta estos elementos, como la función que desempeñara dentro del marco normativo tributario y darle la legalidad adecuada mediante la ley, ya que de lo contrario tendremos una ficción inconstitucional e ira en contra de los principios rectores de las contribuciones, dejando a muchos contribuyentes en estado de indefensión por que como recordaremos, tanto las ficciones como las presunciones absolutas no admiten prueba en contrario, las primeras por que determina una verdad jurídica, es decir, que aunque sea una herramienta artificial no dejara de tener validez jurídica para su aplicación.

---

<sup>122</sup> Livas Durán, Santiago Humberto, Las Ficciones en el Derecho Tributario Mexicano, artículo de la Revista Intelegis, pág., 17, México, Diciembre de 2005

<sup>123</sup> Rozas Valdés, José Andrés, Ficción de Retención y elevación al integro en el impuesto sobre la renta, Editorial Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas y Sociales

## **CAPITULO IV. Los Fenómenos de la Evasión y la Elusión Fiscal en México.**

### **4.1 Generalidades.**

Dentro de la multiplicidad de las relaciones entre el Estado y el Contribuyente, se pueden dar fenómenos negativos que contravengan las disposiciones creadas por el legislador, esto, mediante engaños, manipulaciones o artificios de conductas que tienen como objetivo, dejar de pagar o pagar la cantidad menos posible de impuestos.

Uno de los objetivos primordiales de los ingresos públicos, es para que el Estado cumpla sus cometidos esenciales y pueda soportar todo el aparato gubernamental que tiene bajo su mando; por lo tanto para que el Estado pueda tener vida, deberá de hacerse llegar de la mayor cantidad de éstos ingresos con el fin de poder ejercer sus facultades y obligaciones de una manera adecuada para el bienestar social. Por ello, los ingresos se vuelven cada vez más indispensables para los Estados, quienes al momento de la creación de las normas que regulan los ingresos, deberán lidiar con los hechos ilícitos que pudiesen surgir.

El gobernado al momento de violar dichas disposiciones incurrirá en una infracción o delito, teniendo así una sanción que puede ser desde una multa o hasta la privación de la libertad. Estas sanciones estarán a cargo de la Autoridad Administrativa para el caso de las multas o infracciones que se le objete al contribuyente y la Autoridad Judicial, que en este caso es la encargada de sancionar con pena de privación de la libertad ha aquellos contribuyentes a los que se les haya imputado el delito consignado con dicha pena en algunas de las leyes que lo establecen.

En el presente capitulo se estudiaran los fenómenos de la evasión y la elusión fiscal, quienes atañen a toda Economía, ya se ha desarrollada o subdesarrollada, pero tienen las mismas consecuencias para ambas; estos fenómenos no son nada nuevos, más sin embargo, en los últimos tiempos se han proliferado de una manera desproporcional su practica y tal parece que ya es cotidiano para el contribuyente su uso.

Las practicas de la Evasión y la elusión se pueden presentar de muchos tipos ya se ha de manera ilícita, desde el momento mismo de omitir algunos ingresos, declarar cantidades erróneas, falsificar documentación, facturas, pagos de nominas, documentación de mercancías etc., y también de manera licita utilizando la legislación como herramienta para no hacerle frente a su responsabilidad social del gasto

público. Por lo consiguiente la autoridad determinara los mecanismos para combatir dichos fenómenos y tendrán como objetivo esencial, evitar la práctica desmesurada de estas conductas, como lo expone la siguiente tesis jurisprudencial:

**Registro No. 174410**

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Primera Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXIV, Agosto de 2006*

*Página: 263*

*Tesis: 1a. CXVIII/2006*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Constitucional, Administrativa*

**OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO.**

De la interpretación sistemática de los artículos 3o., 16, 25 y 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se estima objetivo y admisible, desde el punto de vista constitucional, que la legislación fiscal combata la manipulación impositiva efectuada por los causantes por medio de prácticas evasoras, así como la realización de posibles fraudes o actos ilícitos en perjuicio del fisco federal, mejorando el control fiscal y asegurando la efectiva recaudación del impuesto. En ese tenor y en virtud de la importancia de contribuir al sostenimiento del Estado, resulta válido que la legislación -y la administración tributaria en su ámbito competencial- prevea los mecanismos que permitan combatir las actuaciones de los particulares tendentes a manipular o eludir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en el entendido de que éstas se hallan indisolublemente ligadas a un principio de responsabilidad social para la consecución de los fines a los que aspira la Constitución Federal. En consecuencia, el legislador está facultado para regular ciertas conductas -como la manera en que debe cumplirse una determinada obligación tributaria- constriñendo la esfera jurídica de los derechos individuales. Lo anterior, considerando que es

lógico que el sistema tributario prevea mecanismos que permitan hacer exigible a los particulares esa obligación constitucional, de cuyo cumplimiento depende la eficacia de las finalidades sociales encomendadas constitucionalmente al Estado. Por consiguiente, de la legislación tributaria pueden emanar restricciones a la libertad general de acción y a la propiedad, cuya validez Constitucional en todo caso deberá examinarse por el Poder Judicial de la Federación.<sup>124</sup>

Amparo en revisión 846/2006. Grupo TMM, S.A. 31 de mayo de 2006. Cinco votos.  
Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Como podemos apreciar en la jurisprudencia antes expuesta, se le otorga la facultad al legislador para que combata los posibles fraudes o actos ilícitos de los contribuyentes, es decir, el legislador es facultado para la creación de los tributos y sus elementos, la fecha de pago del mismo y todas aquellas conductas que surjan con la actividad que se pretende gravar, así que también puede imponer restricciones hacia los contribuyentes.

Estas restricciones que determine el legislador, deberán en todo momento de respetar las garantías y los principios rectores del contribuyente, es por ello, que si una restricción afecta la esfera jurídica del contribuyente en su persona o patrimonio, se determinara como inconstitucional y no tendrá los efectos jurídicos deseados.

---

<sup>124</sup> OBLIGACIONES FISCALES. EL COMBATE A CONDUCTAS TENDENTES A SU EVASIÓN, FRAUDES O ACTOS ILÍCITOS ES CONSTITUCIONALMENTE VÁLIDO. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Instancia Primera Sala, México, 2006

## 4.2 La Evasión.

La palabra evasión significa fuga, evasión de un preso, despacho de un negocio, evasor es, el que evade y evasivo de lo que sirve para eludir o evitar; del resumen de estas acepciones, se desprende que evadir, es eludir o evitar y estas acciones referidas a las contribuciones, es eludir a una obligación que la constitución impone a fin de que todos contribuyan al pago del tributo que la ley determina.<sup>125</sup>

Para Dino Jarach la evasión consiste en un ilícito que lleva aparejadas consecuencias a que luego se hará referencia. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, especialmente extranjeros, denominan "hecho imponible", o dan otros nombres.<sup>126</sup>

Podemos considerar de estas definiciones, que los elementos de la evasión son: que exista una persona física o moral, obligada al pago del impuesto, que se deje de pagar total o parcialmente el impuesto y que se infrinja una ley.

La evasión fiscal es el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.<sup>127</sup>

De los conceptos antes vertidos, podemos resaltar que la evasión implica la omisión de enterar un impuesto, realizar ciertas actividades que dañan a la Hacienda Pública o se toma ventaja de los supuestos legales para incurrir en dicha omisión; y como en todo delito se pueden tener agravantes, atenuantes o excluyentes de responsabilidad para los sujetos que se vean involucrados en estas actividades ilícitas, en consecuencia, no se le determinara la misma pena al sujeto que evadió el pago del impuesto sin que existiese dolo en él, como para el que tuvo pleno conocimiento e intención de evadir su obligación fiscal.

---

<sup>125</sup> Tapia Tovar, José, La Evasión Fiscal, Editorial Porrúa, pág. 1, México, 2006.

<sup>126</sup> Jarach Dino, óp., cita, Pág. 380.

<sup>127</sup> Rodríguez Mejía, Gregorio, Evasión Fiscal, Revista Jurídica Boletín de Derecho Comparado, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Número 100, pág. 2, México, 2009.

Ante la falta de dolo en el sujeto que incurra en la evasión se ha dictado la siguiente tesis jurisprudencial:

**Registro No. 267185**

**Localización:**

*Sexta Época*

*Instancia: Segunda Sala*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación*

*Tercera Parte, LIII*

*Página: 35*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

**DOLO EN LA EVASION DE IMPUESTOS.**

*Si en un caso la propia autoridad fiscal responsable, ahora recurrente, aceptó que no existía negligencia o dolo por parte del quejoso, es obvio que no es aplicable al caso la fracción V del artículo 230 del Código Fiscal, puesto que es de explorado derecho que la intención dolosa, cuando es elemento constitutivo de una infracción debe probarse por hechos positivos.<sup>128</sup>*

*Amparo en revisión 6881/59. Fernando Lira N. 16 de noviembre de 1961. Cinco votos. Ponente: Franco Carreño.*

Es así, que en la evasión podemos encontrar a dos tipos de sujetos, en primera, aquellos que cometen la evasión por accidente al desconocer los ordenamientos legales que regulan el gravamen y aquellos que tiene una manera cotidiana de evadir dichas contribuciones. Cabe recordar que la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico por Conducto del Servicio de Administración Tributaria será la encargada de determinar

---

<sup>128</sup> DOLO EN LA EVASIÓN DE IMPUESTOS, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Sexta Época, Segunda Instancia, pág. 35, México, 1962.

si existe dolo o no por parte del contribuyente al omitir dicho pago o en las conductas que hubieran tenido lugar en el hecho ilícito.

Nuestro Código Fiscal de la Federación en su artículo 95 nos menciona quienes son responsables por la comisión de los delitos en materia fiscal y señala que:

**Artículo 95.-** Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- I. Concierten la realización del delito.
- II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.
- III. Cometan conjuntamente el delito.
- IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
- V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

En la evasión al igual que la elusión, los sujetos pueden ser de todo tipo y clase social, así, encontramos al pequeño contribuyente que no declara todos los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal, como a los grandes empresarios quienes con ayuda de sus contadores y abogados buscaran la manea idónea para que sea menor el pago de sus impuestos.

Las causas que generan este fraude a la ley, han sido tema de inquietud para los gobiernos que se enfrentan cada vez más a la necesidad de salvaguardar sus intereses económicos y buscan los métodos necesarios para su combate. Al decir de ello, Alejandro Torres Rivero nos menciona alguna de las causas por las cuales se presentan estos fenómenos en nuestro país y señala las siguientes:

- a) La falta de civismo social, el contribuyente pierde o nunca adquiere el sentido del deber fiscal.
- b) La complejidad de la legislación fiscal que incita a utilizar distintos vehículos para obtener el engaño y la consecuente evasión legal.
- c) La falta de autoridad moral del Gobierno para cobrar contribuciones, atribuible al manejo de los recursos tributarios o bien, a actos de corrupción.

d) Las excesivas cargas tributarias que alientan la búsqueda desesperada de los contribuyentes de pagar menos o no pagar contribuciones.

e) La existencia tolerada por parte de la autoridad fiscal de la economía informal que compite deslealmente con los contribuyentes

f) La incapacidad por parte de las autoridades fiscales de incrementar la base de los contribuyentes siendo éstos los mismos de siempre, a pesar de que muchas otras personas se aprovechan de los servicios públicos. Impunemente no pagan contribuciones.

g) La corrupción de las autoridades fiscales encargadas de la fiscalización de las contribuciones; en virtud de que resulta fácil solucionar en una auditoria y fuera del marco de la ley, las omisiones en el pago de las contribuciones.

h) La existencia de asesores fiscales poco preparados que irresponsablemente, idean esquemas que no encuentran un claro fundamento legal, con la finalidad de ofrecer aparentes alternativas de tributación más convenientes a sus clientes, que en realidad se traducen en actos simulados y por ende, defraudatorios.<sup>129</sup>

Lamentablemente en nuestro país la cultura fiscal es deplorable o casi nula, ya que contemplamos la evasión de los impuestos como algo cotidiano, eso aunado a los reproches que se les hace a los gobernantes del mal manejo del presupuesto público, por eso es tan cotidiana la frase de, por que pagar los impuestos si solo los políticos y aquellos que tiene el manejo del presupuesto salen beneficiados con el mismo, y como lo expone Flores Zavala en México se ve al defraudador fiscal con excesiva severidad, y se considera al fraude como un signo de habilidad, esto se explica por las siguientes razones principales:

a) Por la ignorancia para los fines de los impuestos.

b) Por la falta de una contraprestación a cambio de las cantidades que se pagan por concepto de impuesto, de manera que su pago aparece a los ojos de los contribuyentes como verdaderos donativos a título gratuito hechos al Estado.

c) Cuando la mala administración pública da lugar a la prestación de servicios públicos defectuosos, insuficientes o nulos, se robustece el criterio de la inutilidad del pago del impuesto, y

---

<sup>129</sup> Torres Rivero, Alejandro, Reflexión en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y la defraudación fiscal en México, Editorial Porrúa, Pág. 365, México, 2007.

d) Por ultimo, en los casos de inmoralidad de los funcionarios de la administración, por que el causante considera que pagar los impuestos no es sino contribuir al enriquecimiento ilegítimo de los funcionarios deshonestos.<sup>130</sup>

Este mismo autor nos manifiesta que el fraude debe ser combatido por las siguientes razones:

1.- Por constituir una violación a la ley.

2.- Por que coloca a los violadores en situación de privilegio frente a aquellos que han querido cumplir con la ley o que no han podido violarla

3.- Por que no pueden quedar al criterio del particular, determinar si debe o no pagar el impuesto

4.- Por que si la finalidad del impuesto es cubrir los gastos públicos y éstos tienen como causa fundamental la realización de las atribuciones del Estado, quien defrauda al fisco está obstaculizando la realización de esas atribuciones, es decir, es un enemigo de la sociedad en general.<sup>131</sup>

#### **4.3 Clasificación de la Evasión.**

La doctrina nos manifiesta que existen dos tipos de evasión fiscal, la llama evasión lícita y la evasión ilícita; la primera consiste en impedir por medios idóneos (no prohibidos por la ley) el nacimiento de la obligación tributaria, que de otro modo hubiera correspondido para el caso de realizarse el hecho previsto en la ley tributaria; por el contrario existe evasión ilegal (ilegítima o ilícita) cuando el resultado se obtiene por medios prohibidos por la ley.<sup>132</sup>

Así tendremos que la evasión legítima se presentara utilizando los medios legales necesarios para que no se dé el hecho generador y por lo tanto, no se de el nacimiento de la obligación tributaria; por ejemplo, una persona que exporta cierta mercancía del país, esta sujeta a un gravamen por esa actividad, más sin embargo, si dejase de exportar dicha mercancía por ende no paga el impuesto y esta incurriendo en una evasión.

---

<sup>130</sup> Flores Zavala, Ernesto, óp., cita, pág. 349-350.

<sup>131</sup> *Ibíd.*

<sup>132</sup> Tarantino, Jacinto R., citado por José C. Bochiardo, Revista de la Facultad, Universidad Nacional de Córdoba, pág. 40

Por otro lado, tendremos la evasión ilícita, cuando al momento de eludir el pago de algún impuesto, se den conductas que con su finalidad infrinjan algún precepto establecido por el legislador, este tipo de evasión es la más dañina, ya que no sólo dañara a la Hacienda Pública, si no también afectara a los pocos contribuyentes que cumplen con sus obligaciones afectando así todo el aparato fiscalizador del Estado.

Para el caso de la evasión legal pueden presentarse los siguientes casos generales:

1.- Cuando el impuesto está establecido en un pequeño territorio y el capital es movable, bastará con trasladarlo a un territorio no gravado para eludir el impuesto; esto sucederá siempre que no existan otras razones que lo impidan. Si por ejemplo, se establece por una entidad local un impuesto que grave determinada industria, se provocará un desplazamiento de esa actividad hacia lugares no gravados, siempre que otros factores económicos no lo impida.

2.- Otra forma de evasión legal ocurrirá cuando se establezca un impuesto sobre determinado producto o sobre determinadas rentas, y las demás no esta gravadas o lo estén en proporción menor; entonces habrá una tendencia de los capitales para abandonar las ramas gravadas, para ser invertidas en aquellas menos gravadas o que no lo estén.<sup>133</sup>

---

<sup>133</sup> Flores Zavala, óp., cita, pág. 348- 349.

#### 4.4 La planeación Fiscal.

Otro de los temas que nos atañen ante el estudio de la Evasión y la Elusión fiscal es la de la llamada Planeación Fiscal o Economía de opción. Esta figura se presenta en las grandes empresas o corporativos multinacionales, las cuales, tienen todo un esquema de producción, ventas, egresos, pagos de salarios, utilidades e impactos fiscales dentro de su desarrollo empresarial.

La planeación fiscal consiste en la elección por parte del contribuyente del acto o los actos jurídicos más convenientes a sus intereses para obtener un objeto lícito en la realización de sus actividades, que detone el menor costo fiscal posible, sin violentar la ley.<sup>134</sup>

Debemos aclarar que no se considera a la planeación fiscal como un medio de eludir por parte del contribuyente sus obligaciones fiscales; si no por el contrario, esta figura pretende auxiliar a aquellas personas que tienen un alto porcentaje de ingresos y por lo consiguiente, tributan en mayor proporción a los pequeños contribuyentes, por consiguiente, las empresas buscaran los mecanismos necesarios que los ayuden a tener mayores ingresos y pagar los impuestos menos posibles, eso si, para que se de la planeación se deberá actuar con apego a estricto derecho. Es por ello muy común que las empresas se hagan de especialistas quienes determinaran las mejores estrategias para hacerla mas competitiva y exitosa.

La complejidad y la laboriosidad de las economías actuales, la apertura de fronteras comerciales y la alta competitividad que se da en los medios de producción, es lo que hace que se presenten este tipo de planes y programas por parte de los especialistas fiscales, quienes juegan un papel preponderantemente importante, ya que en ellos esta no sólo el éxito, si no a veces la supervivencia misma de la empresa. Estas estrategias deberán de respetarse una seria de reglas que no deberán ir contra el derecho mismo, pues entonces hablaríamos ya de una evasión y no de una planeación fiscal.

Dentro de estas reglas, es válida la interpretación de las leyes en lo no previsto por las leyes fiscales, y que aprovechadas por el contribuyente sean consideradas como planeación fiscal. También las lagunas de la ley favorecerán al contribuyente en atención a que ésta permitido realizar todas las conductas que no estén explícitamente prohibidas y que encuentran vigor en la garantía de legalidad, interpretada como que

---

<sup>134</sup> Torres Rivero, Alejandro, óp., cita, pág. 345.

todo lo expresamente prohibido está permitido, por más que pueda parecer injusta o ventajosa la posición del contribuyente ante los ojos de hacienda.<sup>135</sup>

López Padilla nos afirma que existe dos tipos de planeación fiscal la llamada planeación continua que son aquellas programadas a largo plazo, que son debidamente programadas en forma reiterada año con año, ejercicio tras ejercicio, atendiendo a la política tributaria, de acuerdo con las condiciones del mercado, y las

Planeaciones esporádicas con motivo de la celebración de uno o más actos aislados dentro de un ejercicio. Una planeación a largo plazo por ejemplo puede ser como la producción de artículos que no están gravados con impuestos indirectos, que si maneja una línea distinta de productos, que se encuentra gravada hasta dos o tres veces; o bien la planeación fiscal en materia de sueldos o gastos de previsión social .<sup>136</sup>

Este mismo autor nos establece que para la planeación fiscal en actos jurídicos específicos, se deben cumplir los siguientes requisitos:

a) La consecución o presencia de un acto o un hecho que signifique una mutación querida o necesaria. Por ejemplo el deseo de enajenar o adquirir un inmueble, de pagar sueldos, de repartir dividendos, de otorgar un préstamo, de realizar una inversión etc., que llamaríamos objeto (sobre el particular agregaríamos enajenación de acciones, contratos de todas clases inclusive innominados entre empresas con intereses comunes a fin de distribuir utilidades etc.)

b) Que este objeto o fin así requerido por voluntad propia o necesaria este debidamente soportado y previsto en la ley, o sea que no se trate de llevar a cabo la utilización de figuras jurídicas prohibidas o que no son las apropiadas para lograr ese fin, recurriéndose en ocasiones a actos de simulación o de interpretaciones indebidas de la ley. Obviamente que este requisito de utilizar la figura jurídica correcta, del óptimo soporte legal, requiere de una interpretación adecuada

---

<sup>135</sup> Gonzales- Salas Campos, Raúl, Los Delitos Fiscales, Pérez Nieto Editores, Estudios Monográficos, México, 1995.

<sup>136</sup> López Padilla, Agustín, Revista "El Foro", Tomo III, pág. 79

de la norma, cosa que es de suyo bastante difícil. Con estos dos requisitos: el fin perseguido y el soporte jurídico adecuado, se lograra la planeación fiscal.<sup>137</sup>

Esta planeación fiscal para actos jurídicos tiene su fundamento legal en el artículo 5 de nuestra Constitución Política que establece que: "A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esa libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad..."

En consideración a esta máxima legal, los contribuyentes pueden celebrar el tipo de contrato que mas convenga a sus intereses, siempre y cuando dichos contratos o actividades no sean violatorios a las disposiciones legales que los rijan, así el contribuyente no esta obligado a la celebración de aquellos actos o instrumentos legales por los cuales tendría que pagar una mayor cantidad de impuestos en beneficio de las autoridades hacendarias.

Tal pareciera que a consecuencia de esto, se libren batallas cotidianas entre la Autoridad Hacendaria y los contribuyentes, la primera por hacerse llegar de la mayor cantidad de contribuciones para solventar sus gastos y cumplir con sus cometidos; los segundos por tratar de pagar menos impuestos al tenor de que las cargas tributarias son desproporcionadas y el manejo por parte de los servidores públicos de nuestros impuestos.

Este tipo de luchas en nuestro país no son la excepción, por una parte la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por conducto del Servicio de Administración Tributaria, será la encargada de velar por los intereses del Estado en cuanto a las obligaciones de los contribuyentes y tendrá a su cargo la defensa de éstos; por lo consiguiente, podrá ejercer los medios legales y coactivos para el pago de dichas contribuciones, por otro lado, los contribuyentes en algunos casos tendrán como armas frente al abuso de la autoridad las garantías y principios que emanan de nuestros ordenamientos legales y que los protegen, la planeación fiscal y una seria de especialistas que tendrán como único objetivo tratar de hacer mínimo el pago de contribuciones de los contribuyentes,

---

<sup>137</sup> Ídem

#### 4.5 La Elusión Fiscal.

Otro fenómeno que daña seriamente a las economías de las Naciones, es la llamada Elusión fiscal, ésta figura ha causado una serie de debates en cuanto a su naturaleza jurídica y al impacto que deja en el sistema de tributación de los países.

Algunos tratadistas como Flores Zavala, equiparan a la elusión con la evasión lícita, otros más, como Amorós manifiesta que existe una diferencia entre estas dos figuras, pero que están interrelacionadas con su objeto, las dos, son mecanismos para soslayar el pago de impuestos.

Este último autor establece que la elusión fiscal es "la abstención voluntaria o involuntaria de hechos o actos encajados, definidos o incluidos, en el presupuesto objetivo de un tributo. En suma, la abstención u omisión de participar, realizar o contribuir a un hecho imponible quebrando o impidiendo, por tanto, que exista un criterio lógico o causal para atribuirle a una persona el hecho imponible"<sup>138</sup>

Por su parte Fonrouge<sup>139</sup> estima que la elusión se presentara cuando existen las acciones u omisiones tendientes a evitar o disminuir el hecho generador, se realiza con hechos lícitos sin infringir la ley. Por su parte Oscar Díaz<sup>140</sup> la define como la acción individual que se da en procesos lícitos tendientes a alejar, reducir, o postergar la realización del hecho generador del tributo. Para Dino Jarach<sup>141</sup> la elusión consiste en la utilización de medios lícitos, tendientes a obtener una reducción de la carga tributaria, los cuales, necesariamente, están fuera del ámbito de la normativa penal, puesto que se trata de medios jurídicamente irreprochables.

De estas definiciones, podemos concluir que la evasión tiene la característica esencial de evitar o disminuir a menor grado el hecho generador, y así impedir el surgimiento de la obligación tributaria, con la

---

<sup>138</sup> Amorós Narciso, La elusión y la evasión tributaria, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, España, septiembre de 1965.

<sup>139</sup> Fonrouge, óp., cita, pág. 695.

<sup>140</sup> Oscar Díaz, Vicente, Criminalización de las infracciones tributarias, Editorial De Palma, Buenos Aires Argentina, pág. 175, 1971.

<sup>141</sup> Dino Jarach, óp., cita, pág. 119.

particularidad de que las actividades o acciones que se realicen no serán contrarias a derecho, por lo consiguiente, no se le tipificara algún tipo de conducta ilegal a los contribuyentes al momento de presentarse dicha elusión.

Otra teoría acerca de la naturaleza de la elusión, es aquella que manifiesta que es ilícita, como lo afirma el tributarista Héctor Villegas, quien sostiene que ésta es "una conducta antijurídica, consistente en eludir la obligación tributaria mediante el uso formal de formas jurídicas inadecuadas para los fines económicos de las partes. Para que una ventaja fiscal sea considerada como elusión, debe de existir una distorsión de la forma jurídica, una atipicidad o anormalidad de ésta frente a la realidad económica que se exterioriza mediante aquélla, cuya intención es la evasión del impuesto."<sup>142</sup>

Existe una tercer teoría que manifiesta que la elusión puede ser lícita o ilícita, esto dependiendo a las conductas que el sujeto realice para evitar el pago de sus tributos, un autor que defiende esta teoría es Herrero Madariaga quien afirma que la elusión "es aquella conducta del sujeto pasivo lícita o ilícita, según los casos, que inciden en el momento de la realización del presupuesto de hecho de una norma tributaria por lo que se trata de no realizar ese determinado presupuesto efectuando otro distinto evitando así el nacimiento de una concreta obligación tributaria o dando lugar al nacimiento de otra distinta."<sup>143</sup>

En nuestra opinión consideramos que efectivamente la elusión es lícita, pues si bien es cierto, que con su uso se pretende incumplir con la obligación tributaria, no se esta violentando alguna disposición de carácter legal, si no por el contrario, las conductas o acciones que se presentan, van a pegadas conforme a derecho. Es verdad que esta intención es negativa, pero para que se le pueda tipificar una infracción o delito al contribuyente, no basta sólo con la simple maquinación de perjudicar al fisco, si al momento de exteriorizar esa maquinación, su conducta no esta contemplada como violatoria de algún ordenamiento legal.

---

<sup>142</sup> Villegas, Héctor, Cursos de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, Editorial De Palma, Buenos Aires, Argentina, pág. 386, 1987

<sup>143</sup> Herrero Madariaga, J, El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos, Revista Española de Derecho Financiero, Número 10, 1976

Podríamos decir que la elusión puede ser ilícita si se juzgara la intención del contribuyente, pero como nuestra misma teoría penal establece, no se puede determinar que un sujeto cometa un delito por el sólo hecho de maquinarlo; si no por el contrario, se necesitara que efectuó dicha conducta negativa y violatoria a las normas del derecho, para que se le pueda fincar alguna responsabilidad y en el caso de la elusión dichas conductas no son fraudulentas si no tiene la característica de utilizar las disposiciones legales a su favor.

En cuanto a la última teoría, cabe mencionar, que si la conducta del contribuyente es ilícita, y por lo consiguiente violatoria de alguna norma, no se estaría dando la elusión, puesto que como lo hemos mencionado las conductas son legales, por ende, no se estaría dando esta figura, si no por el contrario, estaríamos frente a una evasión.

#### **4.6 Características de la Elusión lícita e ilícita**

Conforme al discernimiento de la naturaleza jurídica de la evasión, Jaime García Escobar nos da las características tanto de la elusión lícita como de la elusión ilícita y nos menciona lo siguiente:

Para que aquellos que estiman que la elusión es lícita, las características de ésta serían las siguientes:

a) Se trata de una acción u omisión previa a la verificación del hecho gravado, resulta ser *a priori* respecto de éste. Si se verificó el presupuesto de hecho, nos encontramos frente a una obligación tributaria perfecta, respecto de la cual existe un sujeto pasivo, quien si no la cumple, estamos en presencia de un supuesto de evasión tributaria. El presente análisis se enmarca dentro del presupuesto de la licitud de la elusión tributaria, antes del nacimiento de la obligación tributaria, toda vez que no existiría relación jurídico-tributaria.

b) Es una noción de carácter negativo, esto es, la idea es que el hecho gravado no se produzca, aun cuando existiere actividad positiva del sujeto, ésta debe ser contraria al nacimiento de la obligación tributaria.

c) La elusión es lícita solo cuando las personas no incurran en abuso de las formas jurídicas para evitar o aminorar la carga fiscal, vale decir, los medios a través de los cuales se manifiesta, deben ser lícitos. Según Amorós<sup>144</sup>, para que la elusión sea lícita debe cumplir con tres elementos:

1) Ser perfectamente cierta, vale decir, debe tratarse de una conducta clara, transparente y evidente, que no se preste a equívocos, debe existir coincidencia entre la exteriorización de la conducta y lo que el contribuyente realmente quiere;

2) Ser perfectamente general, esto es, debe tratarse de una forma jurídica que normal y cotidianamente se usa por el resto de los contribuyentes. Se trata éste de un elemento difícil de determinar, ya que se refiere a conceptos subjetivos, que en definitiva tendrían que ser establecidos por los Tribunales de Justicia y;

3) Ser perfectamente sin intención, vale decir, que el contribuyente utilice la fórmula jurídica sin preocuparse de las consecuencias tributarias. A este respecto, coincidimos con Valenzuela<sup>145</sup>, no puede ser éste un elemento de la elusión, pues justamente el contribuyente desarrolla la conducta en cuestión, con la finalidad de aminorar su carga fiscal, ese es justamente su objetivo último, conducta que sería lícita, en la medida que los medios utilizados lo sean.

d) Es un fenómeno económico que se exterioriza a través de procedimientos y utilización de normas jurídicas. A no dudarlo, como muchos otros fenómenos de naturaleza impositiva, la elusión posee un trasfondo fundamentalmente económico, pues por su intermedio el contribuyente desea rebajar su carga tributaria. Ahora bien, esta finalidad se concreta a través de la utilización de normas, contratos y procedimientos jurídicos, vale decir, sancionados por el Derecho.

---

<sup>144</sup> Amorós Narciso, óp., cita, pág. 535.

<sup>145</sup> Valenzuela Cristóbal, Elusión tributaria. Normas Anti elusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con relación al Impuesto a la Renta. Memoria de prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000, pág. 36.

e) Algunos estiman que otra de las características de la elusión sería que ésta exigiría una interpretación literal de las leyes tributarias. Valenzuela sostiene que de no darse la interpretación estrictamente literal de éstas, los supuestos en que se podría aplicar la elusión se reducirían al mínimo.

Manifiesta que si se admitiera la consideración económica de las leyes tributarias como método de interpretación, una gran cantidad de casos de elusión desaparecerían, limitándose ésta a los casos de abstención de la conducta por parte del contribuyente amenazado con la persecución del tributo.<sup>146</sup>

Cabe señalar que la licitud de la elusión dependerá de que no se de el hecho generador mediante los medios legales posibles, no así, mediante el abuso del derecho ni la ilicitud de las conductas por parte del contribuyente. Cuando no se hubiese podido evitar el nacimiento del hecho generador y los contribuyentes utilicen los medios legales necesarios para hacer mínima su carga tributaria, estos medios no se tildarán de ilegales, puesto que se actuó dentro del marco legal pertinente.

Por el contrario, no debemos confundir a la elusión con la evasión lícita puesto que cada una tiene su propia naturaleza y fines, al respecto Viveros y Ramírez comentan lo siguiente "...creemos conveniente precisar, que no puede salvo con fines prácticos, hablarse de evasión legal o legítima ya que es de la naturaleza de la evasión la concurrencia de una acción u omisión de carácter ilícito, dirigida a evitar el pago del impuesto<sup>147</sup>

Al respecto consideramos que se esta en lo correcto al no establecer una similitud entre la evasión lícita y la elusión, puesto que al momento de evadir cierta contribución su carácter siempre será de ilegal, puesto que la principal característica de toda evasión es infringir la ley, no así, la elusión que si bien es cierto tilda al mismo objetivo, esta siempre respetara lo que la ley dicta.

---

<sup>146</sup> García Escobar Jaime, La Naturaleza Jurídica de la Elusión Fiscal, para consultar esta obra puede dirigirse a la siguiente dirección en internet [www. Cde.lc.com](http://www.Cde.lc.com).

<sup>147</sup> Viveros Marcela y otro. *Delito Tributario*, Ediciones Congreso, Santiago, año 1991, pág. 157

Ahora bien, las características de la elusión, si la estimamos como ilícita, son las siguientes:

a) La conducta del contribuyente debe ser dolosa, pudiendo consistir en el abuso de las formas jurídicas, en el abuso del derecho, en el abuso de la personalidad jurídica, en el abuso de las instituciones, en la vulneración del principio de la buena fe, en el enriquecimiento injusto, en atentar contra sus propios actos y, en general, en la transgresión de las medidas anti elusivas que la legislación tributaria contempla.

b) Debe distinguirse claramente entre la evasión y la elusión. En aquella el hecho gravado ha nacido a la vida del Derecho, vale decir, existe una obligación tributaria, misma que el sujeto pasivo ha dejado de cumplir. En la elusión por su parte, el hecho gravado no existe, justamente el objetivo de la conducta elusiva es impedir el nacimiento de éste, por medios antijurídicos.

c) La elusión no puede confundirse con la economía de opción o la planificación tributarias, pues si bien en ambos casos se produce un no pago o menor pago de impuestos, en ésta última, la forma en que se obtienen éstas, es a través de la aplicación de normas jurídicas, esto es, con pleno apego al Derecho y no, antijurídicamente, como en el caso de la elusión.

d) Se estima que la elusión (ilícita) se manifiesta, fundamentalmente a través del fraude de ley, la simulación o el abuso del derecho.<sup>148</sup>

---

<sup>148</sup> García Escobar, Jaime, óp., cita, pág. 11-12.

#### 4.7 Efectos de la Evasión y la Elusión Fiscal.

Creemos que independientemente de la naturaleza jurídica de estos dos fenómenos, sus efectos serán perjudiciales para los sistemas económicos de los Estados, puesto que los dos son usados para evitar o tratar de realizar un menor ingreso al erario público.

Estos efectos tendrán mayor impacto en los sistemas fiscales más débiles, en donde las herramientas para su combate son pocas, o bien existe cierta complicidad de la autoridad fiscal para que los contribuyentes las realicen con mayor concurrencia que en aquellos sistemas fiscales donde existe antes que nada, un modelo económico sustentable y la cultura fiscal es adecuada a las necesidades de la base de contribuyentes y por consiguiente no se ve el pago de los impuestos como una lucha constante por parte del Estado para tratar de perjudicar el patrimonio de los gobernados, si no más bien, la manera en que la autoridad podrá desempeñarse cabalmente para el bienestar colectivo.

Continuando con las palabras de García Escobar, este autor nos menciona los efectos que estos dos fenómenos económicos presentan en las economías de las Naciones y son los siguientes:

- a) Hacen que disminuya los ingresos fiscales;
- b) Distorsionan la asignación de recursos;
- c) Violan los principios de equidad horizontal y vertical;
- d) Desplaza la carga tributaria hacia los que declaran correctamente;
- e) Afectan la competencia, puesto que el sujeto evasor tiene ventaja de mercado frente al no evasor;
- f) Aumenta los costos de fiscalización; y
- g) Reduce la disposición de los contribuyentes a declarar correctamente.<sup>149</sup>

---

<sup>149</sup> *Ibidem*

Estos efectos pueden ir en aumento si las autoridades no buscan la manera de contenerlos, mediante mecanismos anti evasivos y anti elusivos, y puede originar como sea establecido, una disminución de los ingresos del Estado, incentivando a que éste último, no cumpla con los planes y programas sociales, y que al existir escases de recursos no se apoye a los sectores más desprotegidos.

Hemos establecido a lo largo de esta investigación, la preocupación que se da para aquellos contribuyentes que si cumplen cabalmente con sus obligaciones, pues bien como vemos, uno de los efectos mas alarmantes de estos fenómenos, es que desequilibran la carga tributaria a los sujetos que tratan de estar al corriente en el pago de éstas obligaciones, por ello la molestia de muchos en cuanto a que en nuestro país solo una mínima parte se encuentra registrado en el Registro Federal de Contribuyentes y que de ésta parte registrada, exista un alto índice de no pago, acrecentando aun más las molestias y por lo tanto los pocos contribuyentes cabales empiecen a invadirse de esta morosidad y terminen también por utilizar estas herramientas.

En cuanto a la competencia, esta se vera desproporcionada, ya que mientras el contribuyente cumplido tendrá que despojarse de una parte de sus ingresos y patrimonio para el bien del Estado, el evasor tendrá total disposición de sus ingresos y vera reflejado un alto incremento en ellos, por lo consiguiente al momento de darse la competencia en los mercados uno poseerá ciertas mejorías frente al otro.

Con este desequilibrio también se reducirá la disposición de los contribuyentes a presentar declaraciones ciertas y con base a sus verdaderas actividades e ingresos, por lo tanto, la autoridad buscara también evitar esto y se rodeara de un mayor número de expertos y especialistas que coadyuven junto con ésta, para poder determinar con precisión la carga tributaria y aumentando así sus gastos para la fiscalización.

Por otro lado Tapia Tovar, nos menciona dos efectos muy importantes y preocupantes de la elusión y la evasión y que en nuestro país han tenido consecuencias catastróficas para nuestra economía, estos efectos son las crisis y el incremento del comercio informal que en los últimos tiempos ha tenido un aumento significativo dentro del Estado Mexicano.

Las crisis económicas origina que exista una mayor alza del comercio informal en los países, y vaya que en México este problema social parece no tener fin, ya que en los últimos tiempos la tasa del comercio informal ha venido en crecimiento por los problemas sociales, políticos y económicos que presente nuestra Nación.

La CANACO de la ciudad de México, al estudiar el comercio ambulante del Distrito Federal, reconoce dos clases de comercio informal: El primero corresponde a un micro comercio al menudeo (vendedores de cajetillas de cigarros y de lápices, vendedores en el metro, ambulantes de estuches en la calle; los múltiples vendedores en los diversos tianguis, al que vienen a refugiarse los mas desprotegidos, no necesitan ningún capital, tampoco necesitan alguna especialidad especifica y este es el sector que se incrementa en el desarrollo de la crisis. El comercio del segundo tipo atrae a la franja mas afortunada, a los que tienen una especialidad, o conocimientos básicos técnicos, genera tasas de margen de ingresos "mas altas". En este sector existen barreras para entrar; por lo pronto un monto de capital inicial, que esta fuera de las posibilidades de los trabajadores activos.<sup>150</sup>

A consecuencia del alto índice de comercio informal el gobierno federal, creo el Impuesto a los Depósitos en Efectivo (IDE), aunque bien es cierto que su objetivo primordial era controlar el comercio informal y hacer que estos sujetos pagaran un impuesto por la cantidad que enteren en una institución bancaria; tal parece que no ha tenido los resultados esperados, puesto que como lo hemos mencionado, también los contribuyentes cumplidos deberán sujetarse al pago de dicho impuesto, aunque la autoridad hacendaria justifique que éstos últimos, podrán hacerlo deducible al momento de su declaración si es que son unos contribuyentes que están al corriente del pago de sus impuestos, ha surgido un descontento social por parte de la población que ya no sabe como parar el alza de tarifas y la creación de nuevos impuestos que sólo trae consecuencias perjudiciales y que en vez de ayudar a la economía del país, tal parece que es un elemento más para que se de la evasión y la elusión fiscal en nuestro país.

Para concluir, el impacto de los efectos de la evasión y la elusión dependerán de la solides de la económica y de la cultura fiscal que exista por parte de los contribuyentes, a mayor cultura tributaria, se dejara de ver a los impuestos como una carga injusta e inequitativa, como un medio por los cuales la clase política es la única beneficiada, y se habrá pasó a la cultura de las economías mas desarrolladas, en donde

---

<sup>150</sup> CANACO, Comercio Informal, El comercio Ambulante en la Ciudad de México, pág. 63

saben que el fin de los impuesto es contribuir no sólo a los gastos públicos, si no también para el desarrollo nacional.

#### **4.8 Medidas para el Combate a la Evasión y la Elusión Fiscal.**

Por lo que se refiere a las medidas que se deben de tomar para el combate a estos fenómenos, existen diversos puntos de vista, al respecto Flores Zavala<sup>151</sup> comenta que pueden ser los siguientes:

- 1.- Medidas de Control del impuesto.
- 2.- Medidas para interesar a los agentes fiscales en el cobro del impuesto.
- 3.- Medidas para interesar en el mismo fin a los particulares extraños a la relación tributaria.
- 4.- Penas contra los defraudadores.
- 5.- Procedimientos rápidos de ejecución.
- 6.- Medidas tendientes a garantizar el interés fiscal.
- 7.- Penas para los que inicien una negativa colectiva para pagar impuestos.

Estas tres primeras medias, consisten en incentivar al contribuyente o a los sujetos externo de la relación tributaria ha que denuncien cualquier anomalía o infracción de las normas fiscales y haciéndoles participes del rendimiento del cobro de las multas, teniendo un mejor control por parte de la autoridad fiscal en aquellos hechos ilícitos que se susciten; aunque coincidimos con nuestro autor, en que esta medida puede estimular a que se den conductas abusivas por parte de estos sujetos ya que se puede dar los casos en que se denuncien hechos inexistentes para así tener una ganancia en dichas participaciones

Las penas para los delitos fiscales se encuentran reguladas por nuestro Código Fiscal de la Federación, y van desde los tres meses hasta los seis años de prisión dependiendo el monto de lo defraudado, cabe destacar que en nuestro país se han tratado de imponer serios castigos a los defraudadores para evitar que incurran en estos actos.

---

<sup>151</sup> Flores Zavala, óp., cita, pág. 351

Para que exista una verdadera rapidez en el procedimiento de ejecución en México, se deberá de desaparecer con las conductas burocráticas y la corrupción, puesto que nuestros procedimientos se encuentran envueltos por dichas conductas negativas.

Otra de las medidas que no se deben de dejar pasar por alto para prevenir y evitar la evasión y la elusión fiscal es la de perfeccionamiento de las normas fiscales, pues la falta de precisión de la figura tributaria gravada por la norma, que deja una laguna o resquicios de interpretación que es aprovechada por el know how, o asistencia técnica de muy alto nivel profesional; se requiere la precisión de la figura tributaria gravada por la norma, que deja una laguna o resquicio de interpretación que es aprovechada en el desarrollo de una habilidad que en ocasiones le llevan al abuso interpretativo de la norma, situación que por el hecho de realizarse mediante solo un acto simulado o contrato, está tipificada como equiparable a la defraudación fiscal. En el caso de duda, acerca de la interpretación de la norma, si esta diera alguna posibilidad de evitar el hecho imponible a través de no acumular o considerar un ingreso como gravable, gasto no deducible, o deducible y no diferido etc., el remedio se encuentra en la consulta de la autoridad fiscal sobre un caso real y concreto.<sup>152</sup>

Un medio de solución que se ha venido comentando en todos los sectores económicos y sociales del país; es que México necesita una reforma fiscal idónea a las necesidades sociales, en este sentido, nuestro gobierno debe buscar el funcionamiento de los mercados en base una política social, con rostro humano, que se preocupe y se ocupe más de los que menos tienen, lo cual implicaría en primer lugar, tener unas finanzas públicas sanas, no seguir soportándolas con los recursos petroleros con los que cuenta el país, con un contenido social prioritario, en base de una reforma fiscal a fondo, que se combata la evasión y la elusión fiscal, la cultura del no pago y la devolución excesiva de impuestos.

Esta reforma fiscal no debe hacerse a base del incremento de las tasas impositivas, como se prevé en los medicamentos y alimentos, o la creación de nuevos impuestos, como se esta generando en la actualidad con el incremento del ISR en un 30 % o el caso del IVA en un 16% o la iniciativa de crear un impuesto contra la pobreza; si no fundamentalmente en que el Servicio de Administración Tributaria tenga mayores facultades, se quiten los mecanismos burocráticos, dar más transparencia al Presupuesto de Egresos y al Gasto Público, ya que estos dos últimos en mucho de los casos el contribuyente no sabe en

---

<sup>152</sup> Tapia Tovar, José, óp., cita, pág. 184

realidad a donde van destinados sus impuestos o no los ve reflejados con certeza, puesto que los servicios públicos que nos proporciona el Estado en muchos casos son insuficientes o deplorables y por último se deberá de exigir la rendición de cuentas por parte de aquellos servidores públicos que tengan a su cargo cualquier tipo de presupuesto público.

#### **4.9 Las presunciones y ficciones como medidas para el combate a la Evasión y la Elusión Fiscal.**

A lo largo de la presente investigación, hemos podido determinar el origen y la naturaleza jurídica de las presunciones y ficciones que existen en nuestro ordenamiento legal tributario, los fines que se buscan con su implementación y la forma en que auxiliaran a la autoridad fiscal en el combate a los actos ilícitos que se cometan por parte de los contribuyentes.

La teoría establece que las presunciones y ficciones legales son herramientas que coadyuvan en evitar los supuestos de evasión y elusión fiscal que se presentan en nuestro sistema tributario; al no ver una disminución de dichos fenómenos, tal pareciera que estas técnicas legislativas son obsoletas o que en éste supuesto, existe un mal manejo de ellas por parte de los sujetos que las implementan.

No es nuestra intención, desvirtuar a las presunciones y ficciones tributarias como técnicas anti-elusivas ni anti-evasoras, puesto que como lo hemos afirmado, éstas figuras jurídicas representan una pieza clave en la práctica jurídica como medios de control y protección del sistema fiscal; si no por el contrario, creemos que en nuestro país se ha abusado del manejo de éstas técnicas y se les ha dejado toda la carga en la lucha por evitar la defraudación tributaria.

Aunque en los últimos años en México sea intensificado el estudio de las ficciones y presunciones tributarias, nuestro sistema fiscal va muy atrasado en consideración a los países de Latinoamérica y Europa, en donde prolifera más dicho estudio, y donde los sistemas fiscales dan mejores resultados, con mejores medidas anti elusivas y una mejor distribución de la carga tributaria.

Para Dino Jarach<sup>153</sup> la multiplicación de las presunciones genera un fenómeno de contaminación de las bases imponibles que puede alterar fundamentalmente la naturaleza del tributo. La utilización normativa de las presunciones y ficciones genera riesgos de conducir a situaciones negativas si, ellas fueran objeto de una aplicación mecánica excesiva, lo cual nos conduce a afirmar que su utilización en normas materiales puede provocar resultados injustos en pugna con los principios de capacidad contributiva y razonabilidad.

---

<sup>153</sup> Dino Jarach, Presunciones legales en la determinación Impositiva, Tomo XXXVIII, Editorial De Palma, Pág. 889.

En este mismo sentido el Dr. Gustavo Mammoni, nos establece que "en la actualidad, los referidos institutos que son utilizados por el Fisco para el cobro de tributos, han desplazado en un sin número de casos, al conocimiento cierto de la actividad realizada por los contribuyentes, único elemento que debería tenerse en cuenta para tributar, es decir, la realidad es sustituida por la creación legal que prescinde de los hechos subyacentes.<sup>154</sup>

Este mismo autor nos señala que "las ficciones se encuentran más arraigadas de lo que parece, de hecho la legislación, designa a ellas una importancia fundamental al momento de tributar. Debo resaltar que la utilización de algunas ficciones para exigir el pago de tributos, en algunos casos puede directamente ocasionar la quiebra del sujeto involucrado.<sup>155</sup>

En consideración a ello, podemos señalar que ante el uso excesivo de las presunciones y ficciones se podría establecer una realidad artificial que supere a la verdad jurídica misma; teniendo así, una serie de normas muy difíciles de interpretar por parte de los contribuyentes, incrementando la negativa de pago y buscando los mecanismos mas adecuados para disminuir sus cargas fiscales.

Por lo consiguiente, en el Congreso General de Tributación celebrado en Lima Perú, los diversos especialistas llegaron a las siguientes conclusiones:

1.- Las ficciones y las presunciones legales son técnicas legislativas usadas con carácter general en el derecho, y por lo tanto también son legítimas en el derecho tributario. La legitimidad proviene, entre otras razones, de las dificultades que pueden existir para obtener pruebas directas, de la proliferación de comportamientos evasivos y de la simplificación en la configuración legislativa de los hechos imposables.

2.- El legislador sólo puede hacer uso de las ficciones o de las presunciones absolutas para establecer los elementos esenciales de la obligación tributaria, excepcionalmente o con carácter subsidiario, en la medida en que su aplicación no viole los principios constitucionales. Ya hemos aludido a estos principios—principio de legalidad, de igualdad y de no confiscatoriedad, involucrando estos dos últimos el concepto de capacidad contributiva—, en resguardo principalmente de la seguridad jurídica que es indispensable en todo Estado de derecho.

---

<sup>154</sup> Mammoni, Gustavo A., Presunciones y Ficciones en la estructura Tributaria, Revista el Día, Buenos Aires, Argentina, 2008, pág. 19.

<sup>155</sup> *Ibidem*

3.- Se destacan las principales funciones que puede cumplir una ficción en el derecho tributario, las que básicamente son: I) tipificación de los elementos sustanciales del supuesto de hecho; II) represión del fraude a la ley tributaria; III) aplicación de principios de equidad; IV) simplificación de la gestión tributaria; y, V) concesión de beneficios fiscales.

4.- Se recomienda establecer únicamente ficciones en aquellos casos en que no sea posible utilizar otros medios técnicos que satisfagan la finalidad perseguida por el legislador.

5.- Se recomienda suprimir las ficciones existentes que no se ajusten a lo anteriormente señalado.<sup>156</sup>

---

<sup>156</sup> Hernández Berenguel, Luís, Congreso Internacional de Tributación, Tribunal Fiscal, Lima Perú, 2009, pág. 19-21

## Capítulo V. Los Medios de Defensa en Materia Fiscal.

Los Medios de defensa legal configuran los instrumentos jurídicos consagrados por las leyes procesales para corregir, modificar, revocar o anular los actos y las resoluciones judiciales, cuando adolecen de deficiencias, errores, ilegalidad o injusticia.<sup>157</sup>

En consideración, las resoluciones dictadas por un órgano administrativo que agravan los intereses de un particular, pueden ser impugnadas para establecer el orden jurídico, con los medios de defensa previstos por las leyes y ante las autoridades competentes.

Para la impugnación de las resoluciones emitidas por parte de alguna autoridad, no importando su naturaleza, las leyes prevén una serie de recursos por medio de los cuales los particulares podrán defenderse ante los errores o arbitrariedades en que incurran dichas autoridades en su actuar cotidiano.

La palabra recurso del latín *recursus*, camino de vuelta, de regreso o retorno. Es el medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente ante un juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada.<sup>158</sup>

Las ventajas que pueden tenerse ante la interposición de algún recurso son las siguientes:

- Permite corregir a la autoridad sobre los posibles errores administrativos, sin que otras personas se percaten de ellos.
- Proporcionar a la autoridad un conocimiento pleno de las fallas en las leyes y procedimientos administrativos.
- Se evita saturar de trabajo a tribunales administrativos.
- El particular puede beneficiarse con una resolución justa, no necesariamente apegada a derecho.
- Las instancias se resuelven en principio en forma más rápida.

---

<sup>157</sup> Diccionario Jurídico Informática Mexicana, Óp. Cit.

<sup>158</sup> *Ibíd.*

- Es un instrumento eficaz de las autoridades administrativas para el control de legalidad.
- Evita un conflicto costoso sin entrar en tecnicismos legales.

Pero también se pueden tener ciertas desventajas al momento de interponer un recurso y estas pueden ser:

- Se puede volver a dar la razón a la autoridad administrativa.
- En algunas ocasiones la autoridad no resuelve por que se percata, de que tiene la razón el recurrente.
- Puede ser riesgoso su agotamiento por que se requiere un mínimo de tecnicismos<sup>159</sup>

### **5.1 Los Recursos Administrativos.**

Las actividades que realiza el Estado por conducto de la Administración Pública, deberán siempre estar apegadas a derecho; es decir, toda actuación de la Administración Pública se obligará a estar sustentada por la ley que le determine los alcances de su competencia, es por ello, que los particulares al verse afectados por una de estas actividades o resoluciones de la autoridad ,podrán interponer los recursos pertinentes para que sea la misma autoridad de quien emano el acto o resolución, quien modifique, anule, revoque, o confirme dicho acto administrativo.

Podemos definir al recurso administrativo como "una defensa legal que tiene el particular afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo revoque, anule o reforme."<sup>160</sup>

Gabino Fraga por el contrario dice que el recurso administrativo "constituye un medio de que dispone el particular afectado en sus derechos e intereses por un acto administrativo determinado, para obtener, en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha

---

<sup>159</sup> Carrillo Careaga, Luz del Carmen, Medios de Defensa en Materia Fiscal, Asociación Nacional de Contadores Públicos, págs.7 y 8, México, 2007.

<sup>160</sup> Serra Rojas, Andrés, Óp., Cita, pág. 779

autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”<sup>161</sup>

Es precisamente que la naturaleza de los recursos administrativos, recaen en que serán interpuestos ante la misma autoridad de la que se presume el acto que afecta al particular; es por eso, que no se contempla como un recurso judicial, si no por el contrario tiene una naturaleza meramente administrativa.

Si bien es cierto que los recursos administrativos fueron creados no para perjudicar a los particulares, sino para darles oportunidad de defenderse de los actos irregulares de los órganos públicos, también debe tenerse presente que en aras del principio de seguridad jurídica, la interposición de un recurso (salvo aquella optativa) constituye además de un derecho, una carga para los particulares quienes deben agotarlos si desean deducir sus defensas y evitar así los perjuicios propios de la institución de la preclusión. Las razones anteriores explican que un recurso no pueda ser calificado propiamente como una trampa procesal empleada por las autoridades en perjuicio de los gobernados, sobre todo cuando la procedencia de este medio de defensa se encuentra prevista en forma expresa y clara en la ley aplicable<sup>162</sup>

Es así, que el recurso administrativo no sólo representa un medio de defensa legal por parte del gobernado, si no también, es un medio de control por parte de la Administración Pública de sus actuaciones y de las posibles fallas que pudiesen tener por parte de los servidores públicos que la integran, pues no debemos de olvidar que pueden cometer errores en el ejercicio de sus empleos, cargos o comisiones, y es precisamente que estos recursos sirven como medios para subsanar esos errores.

---

<sup>161</sup> Fraga, Gabino, citado por De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, 13 ° ed., Editorial Porrúa, 1985, pág. 817

<sup>162</sup> RECURSOS ADMINISTRATIVOS. SU INTERPOSICION SIGNIFICA PARA LOS PARTICULARES NO SOLAMENTE UN DERECHO, SINO TAMBIEN UNA CARGA, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegidos de Circuito, Octava Época, México, 1998, pág. 578.

Respecto de los elementos de los recursos, la doctrina los ha agrupado de la siguiente manera:

#### **Elementos esenciales.**

- Debe existir una ley que establezca el recurso.
- Un acto administrativo contra el cual se interpone el recurso.
- La autoridad administrativa que debe de tramitarlo.
- La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente.
- Obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

#### **Elementos de su naturaleza.**

- Plazo de interposición al recurso.
- Formalidades que deben de aparecer en el escrito de interposición del recurso.
- Fijación del procedimiento para la tramitación del recurso.
- Pruebas.

Posible suspensión y requisitos de ellos.<sup>163</sup>

Las autoridades deberán de atender los asuntos de fondo planteados en los recursos administrativos, para así, poder evitar que estos recursos se vuelvan laberintos procesales que vuelvan aun más compleja la defensa de los derechos de los gobernados, ya que estos recursos ayudan a que el problema no llegue a instancias jurisdiccionales y se puedan resolver por esta vía.

Por último, el Doctor Gabino Castrejón, nos da una clasificación de los recursos administrativos y los clasifica de la siguiente manera:

1.- Recursos Ordinarios: Que pueden interponerse en lo general, contra cualquier acto o motivo ante la misma autoridad que dictó la resolución que agravia al particular. Estos recursos agotan la vía

---

<sup>163</sup> Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo Rodolfo, Derecho Fiscal, Editorial, Limusa, 11° edición, pág. 272 y 273, México, 2008.

administrativa y abren el procedimiento judicial, o el proceso contencioso- administrativo. A ello hacen referencia los artículos 104 y 107, fracción IV de la Constitución.

2.- Recursos alzada: Que pueden interponerse ante el superior jerárquico de la autoridad que dictó la resolución que agravia al particular, pero no agotan la vía administrativa. Se le llama también recurso de revisión jerárquica.

3.- Recursos especiales. Que pueden interponerse ante un órgano administrativo especial o distinto de los organismos que han dictado la resolución y pueden afectar o no la vía administrativa.<sup>164</sup>

## **5.2 El Recurso de Revocación.**

Contra los actos emitidos por las autoridades fiscales, se podrá interponer el recurso de revocación, establecido en el Código Fiscal de la Federación, y que en su artículo 117 establece lo siguiente:

**Artículo 117.-** *El recurso de revocación procederá contra:*

*I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:*

- a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.*
- b) Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.*
- c) Dicten las autoridades aduaneras.*
- d) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este Código.*

*II.- Los actos de autoridades fiscales federales que:*

---

<sup>164</sup> Castrejón García, Gabino Eduardo, Óp., Cita, pág. 519 y 520.

- a) Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.*
- b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley.*
- c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.*
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 de este Código.*

Este recurso tendrá el carácter de optativo, es decir, que el particular podrá interponerlo antes de acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Para el caso de la interposición de este recurso, existen dos términos, el primero como lo señala el artículo 121 de la ley antes mencionada será de 45 siguientes a aquél en que haya surtido efectos su notificación excepto lo dispuesto en los artículos 127 y 175 de este Código, en que el escrito del recurso deberá presentarse dentro del plazo que en los mismos se señala, y en los casos de violación al procedimiento administrativo de ejecución, el particular podrá interponerlo en cualquier tiempo pero antes de la publicación de la convocatoria del remate y diez días posteriores a la fecha de la publicación de dicha convocatoria.

También la ley contempla los casos por los cuales se suspenderá el término de la interposición del recurso y estos serán de un año para los casos del fallecimiento del particular quien interpuso el recurso, si antes no se hubiese aceptado el cargo del representante de la sucesión y en el caso de que exista una doble tributación.

Según lo dispuesto por el artículo 122 de la multicitada ley, el escrito de interposición del recurso deberá contener aparte de los establecidos por el artículo 18, lo siguiente:

*I. La resolución o el acto que se impugna.*

*II. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.*

*III. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.*

*Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas a que se refieren las fracciones I, II y III, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos. Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente. Cuando no se gestione en nombre propio, la representación de las personas físicas y morales, deberá acreditarse en términos del artículo 19 de este Código.*

Debemos determinar que para la materia fiscal no se acepta la figura del gestor de negocios como en el ámbito civil, y cuando no se gestione en nombre propio se deberá estar sujeto a lo que contempla el artículo 19 de este ordenamiento legal que señala que *“en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original”*

Cuando el particular presente el recurso de revocación, deberá de contener también como lo dispone el artículo 123 los siguientes anexos:

I. Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos a que se refiere el primer párrafo del artículo 19 de este Código.

II. El documento en que conste el acto impugnado.

III. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

I. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos a que se refieren las fracciones I a III, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas a que se refiere la fracción IV, las mismas se tendrán por no ofrecidas. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo anterior, a más tardar dentro del mes siguiente a la fecha de presentación del recurso, el recurrente podrá anunciar que exhibirá pruebas adicionales a las ya presentadas, en términos de lo previsto en el tercer párrafo del artículo 130 de este Código

#### **Casos de Improcedencia y sobreseimiento del Recurso de Revocación.**

El artículo 124 de la multicitada ley, nos establece los supuestos por los cuales el recurso de revocación será improcedente y por lo tanto no tendrá ningún efecto y a su letra dice:

**Artículo 124.-** *Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:*

- I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.*
- II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.*
- III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*
- IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.*
- V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente*

*VI. En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto por la fracción II del Artículo 129 de este Código.*

*VII. Si son revocados los actos por la autoridad.*

*VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.*

*IX. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.*

En cuanto a los casos por los cuales se sobreseerá el recurso el artículo 124-A menciona lo siguiente:

**Artículo 124-A.-** *Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:*

*I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.*

*II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.*

*III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.*

*IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.*

### **Del Trámite y Resolución del Recurso.**

En el recurso de revocación se podrán admitir toda clase de pruebas excepto, la testimonial y la de confesión de la autoridad mediante absolución de posiciones, y las pruebas supervinientes podrán presentarse antes de dictarse la resolución del recurso, según lo dispuesto por el art. 130 del Código Fiscal.

La autoridad tendrá un término que no excederá de tres meses para dictar y notificar su resolución contados a partir de la fecha de interposición del recurso y de 5 meses contados a partir de la interposición del recurso cuando el recurrente promueva pruebas adicionales.

Para el sentido en que se deberán de resolver los recursos de revocación el artículo 132 nos menciona que: *“ la resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando se trate de agravios que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis de los que se planteen sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento”.*

En este sentido sea dictado, la siguiente tesis jurisprudencial que nos menciona lo siguiente:

**Registro No. 181857**

**Localización:**

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XIX, Marzo de 2004*

*Página: 1614*

*Tesis: I.7o.A.281 A*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

**REVOCACIÓN. AL EXAMINAR LOS MOTIVOS DE AGRAVIO QUE SE EXPRESEN EN ESE RECURSO, LA AUTORIDAD DEBERÁ ATENDER, PREFERENTEMENTE, AQUELLOS QUE DEMUESTREN LA NULIDAD MATERIAL DEL ACTO CONTROVERTIDO (ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).**

*Si bien el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación no señala el orden lógico al que está obligada la autoridad para estudiar los argumentos expresados en el recurso de revocación, el análisis debe hacerse atendiendo a la finalidad última de los recursos administrativos, los cuales se constituyen no sólo como una instancia defensiva para el particular afectado por un acto de autoridad, sino también como un beneficio para esta última, dándole la oportunidad de ejercer un autocontrol que garantice de modo absoluto la regularidad y legalidad en el ejercicio de sus funciones públicas; atento ello, si entre las diversas cuestiones que se hacen valer en un recurso administrativo existen algunas que se dirijan a demostrar irregularidades de fondo, éstas deben resultar preferentes en su estudio pues, indudablemente, resultaría ocioso y hasta cierto punto incongruente declarar fundado tal medio de defensa con apoyo en una cuestión de formalidad, a sabiendas de que el mismo acto padece algún vicio que lo hace nulo de modo total y absoluto, mismo que, por obvias razones, no se compurgará cuando sólo se declare su insubsistencia para observar un requisito de forma no atendido<sup>165</sup>.*

**SÉPTIMO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.**

*Revisión fiscal 17/2004. Administrador Local Jurídico del Oriente del Distrito Federal, unidad administrativa encargada de la defensa jurídica del Secretario de Hacienda y Crédito Público, del Presidente del Servicio de Administración Tributaria y de la autoridad demandada. 18 de febrero de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Alberto*

---

<sup>165</sup> REVOCACIÓN. AL EXAMINAR LOS MOTIVOS DE AGRAVIO QUE SE EXPRESEN EN ESE RECURSO, LA AUTORIDAD DEBERÁ ATENDER, PREFERENTEMENTE, AQUELLOS QUE DEMUESTREN LA NULIDAD MATERIAL DEL ACTO CONTROVERTIDO (ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunal Colegiado de Circuito, Novena Época, Número 1. 7 ° A. 281ª, México, 2004.

*Pérez Dayán. Secretaria: Elizabeth Arrañaga Pichardo. Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, agosto de 2003, página 1815, tesis VIII.3o.29 A, de rubro: "RECURSO ADMINISTRATIVO DE REVOCACIÓN. ESTUDIO PREFERENTE DE LOS AGRAVIOS (ARTÍCULO 132 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN)."*

En cuanto a todo lo antes expuesto, podemos concluir que las resoluciones que dicten las autoridades en los recursos de revocación, deberán estar fundadas en derecho y se deberá de analizar las cuestiones de fondo de los agravios vertidos por el promovente, puesto que no debemos olvidar que el recurso de revocación como medio de defensa legal, también presupone la carga para las dos partes y si en uno de los agravios expuestos por el promovente existen irregulares de fondo, es obligación de la autoridad revisarlas con mayor minucia, puesto que son este tipo de recursos los que perfeccionan las leyes y el actuar de la Administración Pública.

El artículo 133 del Código Fiscal de la Federación establece el sentido de las resoluciones que pongan fin al recurso y el cual procederá de la siguiente manera:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.
- IV. Dejar sin efectos el acto impugnado.
- V. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad que emitió el acto, la resolución correspondiente declarará la nulidad lisa y llana.

Son estas resoluciones las que podrán poner fin al recurso de revocación; cabe aclarar que en ningún momento, más que en el momento en que se deje sin efecto el acto impugnado por la incompetencia de la autoridad, se podrá decretar la nulidad lisa y llana del acto administrativo, en ningún otro sentido las

autoridades deberán decretar esa nulidad, puesto que el único facultado para dicha declaración es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante el juicio de nulidad, como lo establece la siguiente tesis jurisprudencial:

Registro No. 194412

Localización:

Novena Época

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

IX, Marzo de 1999

Página: 1457

Tesis: XIV.2o.40 A

Tesis Aislada

Materia(s): Administrativa

**REVOCACIÓN, RECURSO DE, EN MATERIA FISCAL. NO ADMITE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL ACTO IMPUGNADO.**

Es jurídicamente inadmisibles que en la resolución recaída al recurso de revocación previsto por el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación, se determine la nulidad del acto recurrido, cuenta habida que por una parte, el dispositivo 133 del citado cuerpo de leyes, que prevé los diversos sentidos en los que puede resolverse este medio de impugnación, no contempla tal hipótesis y, por otro lado, no debe perderse de vista que se trata de un recurso de naturaleza autónoma porque no entraña la existencia previa de un enjuiciamiento ni está previsto dentro de un procedimiento seguido en forma de juicio, aunado a que, atenta su naturaleza, el órgano que decide la suerte que ha de seguir es la misma autoridad fiscal que emitió el acto combatido que, por este motivo, se convierte en

Juez y parte; de donde se sigue que la atribución de declarar la nulidad de un acto administrativo, en forma lisa y llana o para efectos, corresponde en exclusiva, al Tribunal Fiscal de la Federación en los juicios contenciosos administrativos de que conoce<sup>166</sup>.

#### SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 450/98. Grupo Rivas, S.A. de C.V. 8 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Raquel Aldama Vega. Secretaria: Lucía Díaz Moreno.

Amparo directo 304/98. Radio Poderosa, S.A. de C.V. 13 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Paulino López Millán. Secretaria: Silvia Cerón Fernández.

Amparo directo 289/98. Radio Juvenil del Sureste, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Fernando Amorós Izaguirre. Secretario: Luis Manuel Vera Sosa.

---

<sup>166</sup> REVOCACIÓN, RECURSO DE, EN MATERIA FISCAL. NO ADMITE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD DEL ACTO IMPUGNADO. Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunal Colegiado de Circuito, Tesis XIV.2º.40ª, pág. 1457, México, 1999.

### **5.3 El Procedimiento Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.**

El procedimiento contencioso administrativo o también llamado juicio de nulidad, es el procedimiento por el cual los gobernados podrán impugnar las resoluciones emanadas de las diversas autoridades administrativas, cuando consideren que dichos actos o resoluciones violentan sus derechos. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa será el encargado de conocer de dichos juicios.

La naturaleza del juicio de nulidad ha sido tema de innumerables debates, respecto a que si es un recurso administrativo o un medio de defensa legal; es por ello, que ante el uso cotidiano de este procedimiento, los tribunales colegiados de circuito han dictado las diferencias que guardan entre los recursos administrativos y el juicio de nulidad, y nos establece lo siguiente:

***Registro No. 177844***

***Localización:***

*Novena Época*

*Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito*

*Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

*XXII, Julio de 2005*

*Página: 1512*

*Tesis: IV.2o.A.146 A*

*Tesis Aislada*

*Materia(s): Administrativa*

#### ***RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD. SUS DIFERENCIAS,***

*Existen distintos medios de protección administrativos y jurisdiccionales, establecidos a efecto de lograr la extinción de actos administrativos contrarios a derecho. Esos medios se han considerado de dos tipos: indirectos y directos. En los primeros el gobernado afectado no tiene intervención alguna ya que constituyen, por un lado, mecanismos de autotutela administrativa derivados del poder de revisión que ejercen los órganos superiores sobre los inferiores y que consisten en la*

supervisión de la actuación de sus subordinados a fin de verificar su legalidad y oportunidad. Por su parte, en los medios directos, la participación de los gobernados es fundamental, ya que sin ella no tiene lugar esta forma de control. Dentro de ellos encontramos los recursos administrativos, así como los procesos jurisdiccionales, bien sea ante tribunales administrativos o ante tribunales judiciales. Estos medios de control constituyen una garantía para la protección de los derechos de los gobernados, y tienen como fin la revisión de la legalidad de la actuación administrativa, con el propósito de encauzarla dentro del marco legal. Algunas diferencias entre los recursos administrativos y el juicio de nulidad, son: **a) La autoridad que conoce de los recursos administrativos, generalmente es la misma que emitió el acto o su superior jerárquico. En cambio la autoridad que resuelve el juicio de nulidad, es una autoridad ajena a la autoridad que emitió el acto impugnado, autónoma e independiente del poder al que pertenece. b) Los efectos de los recursos administrativos pueden ser de simple anulación, de reforma del acto impugnado, o de reconocimiento de un derecho. Los efectos del juicio de nulidad son de mera anulación y de plena jurisdicción, en este último caso, sólo a efecto de reconocer y reparar un derecho subjetivo del actor, lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y a hacer efectivos tales derechos. c) En los recursos administrativos, la autoridad que conoce de los mismos se sujeta a los agravios y cuando es el superior jerárquico, en algunos casos, al examen de la oportunidad del acto impugnado. En el juicio contencioso administrativo, el tribunal se sujeta a los agravios y en algunos casos está facultado para analizar oficiosamente algunas cuestiones, como la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación y motivación. d) La función del recurso administrativo es el control en la administración, con el objeto de lograr la eficacia de su actuación, que es de orden público, y no a la tutela de intereses particulares, no obstante que el particular resulte beneficiado, puesto que cuando éste interpone el recurso, existe**

*colaboración de su parte para lograr la eficiencia administrativa. En cambio en el juicio de nulidad, la función del tribunal es dirimir conflictos que se susciten entre la administración pública y los particulares. e) Por tanto, **los recursos administrativos no implican una función jurisdiccional, sino simplemente administrativa, a diferencia del juicio de nulidad, en el que sí existe una verdadera controversia entre el particular afectado y la administración pública, por lo que realiza una función jurisdiccional.** En ese orden de ideas, cuando una Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declara la nulidad de una resolución que negó la devolución de impuestos, en términos de los artículos 238, fracción IV y 239, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, no debe ser para efectos de indicar a la autoridad administrativa la forma en que debe proceder, al analizar si es procedente o no la devolución de impuestos solicitada por el actor, como si fuera superior jerárquico de la autoridad que emitió el acto impugnado (no obstante que es un tribunal ajeno a la administración pública) y asumiendo plena jurisdicción, pero no para tutelar un derecho del gobernado<sup>167</sup>.*

**SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO.**

*Amparo directo 282/2004. Óscar J. Adame Garza. 9 de marzo de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretaria: Rebeca del Carmen Gómez Garza.*

---

<sup>167</sup> RECURSOS ADMINISTRATIVOS Y JUICIO DE NULIDAD. SUS DIFERENCIAS, Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Tesis IV2o A. 146 A, México, 2005.

Por lo antes expuesto podemos considerar que entre los recursos administrativos y el juicio de nulidad existirán las siguientes diferencias:

- La autoridad que conoce de los recursos administrativos, generalmente es la misma que emitió el acto o su superior jerárquico. En cambio la autoridad que resuelve el juicio de nulidad, es una autoridad ajena a la autoridad que emitió el acto impugnado, autónoma e independiente del poder al que pertenece.
- Los efectos de los recursos administrativos pueden ser de simple anulación, de reforma del acto impugnado, o de reconocimiento de un derecho. Los efectos del juicio de nulidad son de mera anulación y de plena jurisdicción, en este último caso, sólo a efecto de reconocer y reparar un derecho subjetivo del actor, lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y a hacer efectivos tales derechos.
- En los recursos administrativos, la autoridad que conoce de los mismos se sujeta a los agravios y cuando es el superior jerárquico, en algunos casos, al examen de la oportunidad del acto impugnado. En el juicio contencioso administrativo, el tribunal se sujeta a los agravios y en algunos casos está facultado para analizar oficiosamente algunas cuestiones, como la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada y la ausencia total de fundamentación y motivación.
- La función del recurso administrativo es el control en la administración, con el objeto de lograr la eficacia de su actuación, que es de orden público, y no a la tutela de intereses particulares, no obstante que el particular resulte beneficiado, puesto que cuando éste interpone el recurso, existe colaboración de su parte para lograr la eficiencia administrativa. En cambio en el juicio de nulidad, la función del tribunal es dirimir conflictos que se susciten entre la administración pública y los particulares.
- Los recursos administrativos no implican una función jurisdiccional, sino simplemente administrativa, a diferencia del juicio de nulidad, en el que sí existe una verdadera controversia entre el particular afectado y la administración pública, por lo que realiza una función jurisdiccional.

## **Las Partes en el Juicio.**

El artículo 3 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, nos señala que son partes en el juicio de nulidad las siguientes:

**ARTÍCULO 3o.-** *Son partes en el juicio contencioso administrativo:*

*I. El demandante.*

*II. Los demandados. Tendrán ese carácter:*

*a) La autoridad que dictó la resolución impugnada.*

*b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.*

*c) El Jefe del Servicio de Administración Tributaria o el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado que sea parte en los juicios en que se controviertan resoluciones de autoridades federativas coordinadas, emitidas con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación, respecto de las materias de la competencia del Tribunal.*

*Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.*

*III. El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.*

## **De la Improcedencia y el Sobreseimiento del juicio.**

Se entiende por improcedencia del juicio la imposibilidad jurídica para realizar el objeto de la acción que se intenta<sup>168</sup>

Para el caso del sobreseimiento proviene del latín *su persedere*; cesar, desistir. Es la resolución judicial por la cual se declara que existe un obstáculo jurídico o de hecho que impide la decisión sobre el fondo de la controversia.<sup>169</sup>

En el caso de la improcedencia en el juicio de nulidad, esta se efectuara conforme a las situaciones que se encuentran contempladas en el artículo 8 de nuestra citada ley y serán los siguientes:

*I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.*

*II. Que no le competa conocer a dicho Tribunal.*

*III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.*

*IV. Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley.*

*Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.*

*V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.*

*VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.*

*VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que deba agotarse la misma vía.*

*Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el artículo 31 de esta Ley.*

<sup>168</sup> Ponce Gómez, Francisco, y Ponce Castillo Rodolfo, Óp., Cita, pág. 329.

<sup>169</sup> Diccionario Jurídico, Informática Mexicana, Óp., Cita.

**VIII.** *Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.*

**IX.** *Contra reglamentos.*

**X.** *Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.*

**XI.** *Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe la resolución o acto impugnados.*

**XII.** *Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida*

**XIII.** *Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.*

**XIV.** *Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal.*

**XV.** *Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.*

*No es improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.*

**XVI.** *En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una ley fiscal o administrativa.*

*La procedencia del juicio será examinada aun de oficio*

En los casos de sobreseimiento, la LFPCA, en su artículo 9 nos menciona que:

Procede el sobreseimiento:

I. Por desistimiento del demandante.

II. Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo anterior.

III. En el caso de que el demandante muera durante el juicio si su pretensión es intransmisible o, si su muerte, deja sin materia el proceso.

IV. Si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnados, siempre y cuando se satisfaga la pretensión del demandante.

V. Si el juicio queda sin materia.

VI. En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El sobreseimiento del juicio podrá ser total o parcial.

### **De la Demanda.**

El artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, nos establece los términos para la interposición de la demanda y serán los siguientes:

I. De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que se dé alguno de los supuestos siguientes:

a) Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, inclusive cuando se controvierta simultáneamente como primer acto de aplicación una regla administrativa de carácter general.

b) Hayan iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto- aplicativa.

II. De cuarenta y cinco días siguientes a aquél en el que surta efectos la notificación de la resolución de la Sala o Sección que habiendo conocido una queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio. Para ello deberá prevenir al promovente para que presente demanda en contra de la resolución administrativa que tenga carácter definitivo.

III. De cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos

de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

También se prevén los casos por los cuales cuando el demandante tenga su domicilio fuera de la sede en donde se encuentre la Sala, se podrá enviar por correo ante el Servicio Postal Mexicano, correo certificado con acuse de recibo y para los casos en donde el interesado fallezca o en el caso de incapacidad o declaración de ausencia el juicio se suspenderá hasta por un año, en el primero de los casos si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión y en el segundo caso la suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

Cuando se presente la demanda, ésta deberá reunir los requisitos señalados por el artículo 14 y estos son:

**ARTÍCULO 14.-** *La demanda deberá indicar:*

*I. El nombre del demandante y su domicilio para recibir notificaciones en cualquier parte del territorio nacional, así como su Dirección de Correo Electrónico, cuando opte porque el juicio se substancie en línea a través del Sistema de Justicia en Línea.*

*II. La resolución que se impugna. En el caso de que se controvierta un decreto, acuerdo, acto o resolución de carácter general, precisará la fecha de su publicación.*

*III. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.*

*IV. Los hechos que den motivo a la demanda*

*V. Las pruebas que ofrezca.*

*En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos.*

*En caso de que ofrezca pruebas documentales, podrá ofrecer también el expediente administrativo en que se haya dictado la resolución impugnada.*

*Se entiende por expediente administrativo el que contenga toda la información relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos administrativos posteriores y a la resolución impugnada. La remisión del expediente administrativo no incluirá las documentales privadas del actor, salvo que las especifique como ofrecidas. El expediente administrativo será remitido en un solo ejemplar por la autoridad, el cuál estará en la Sala correspondiente a disposición de las partes que pretendan consultarlo.*

**VI.** *Los conceptos de impugnación.*

**VII.** *El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.*

**VIII.** *Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.*

*Así mismo el siguiente artículo menciona que al momento de ingresar la demanda deberá estar acompañada, por los siguientes anexos:*

**I.** *Una copia de la misma y de los documentos anexos para cada una de las partes.*

**II.** *El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con la que esté acreditada ante el Tribunal, cuando no gestione en nombre propio.*

**III.** *El documento en que conste la resolución impugnada.*

**IV.** *En el supuesto de que se impugne una resolución negativa ficta, deberá acompañar una copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resuelta expresamente por la autoridad.*

**V.** *La constancia de la notificación de la resolución impugnada.*

**VI.** *Cuando no se haya recibido constancia de notificación o la misma hubiere sido practicada por correo, así se hará constar en el escrito de demanda, señalando la fecha en que dicha notificación se practicó. Si la autoridad demandada al contestar la demanda hace valer su extemporaneidad, anexando las constancias de notificación en que la apoya, el Magistrado Instructor procederá conforme a lo previsto en el artículo 17, fracción V, de esta Ley. Si durante el plazo previsto en el artículo 17 citado no se controvierte la legalidad de la notificación de la resolución impugnada, se presumirá legal la diligencia de notificación de la referida resolución.*

**VII.** *El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.*

*VIII. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante en el caso señalado en el último párrafo del artículo 44 de esta Ley.*

*IX. Las pruebas documentales que ofrezca.*

*Los particulares demandantes deberán señalar, sin acompañar, los documentos que fueron considerados en el procedimiento administrativo como información confidencial o comercial reservada. La Sala solicitará los documentos antes de cerrar la instrucción.*

*Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, éste deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentra para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión, cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada por lo menos cinco días antes de la interposición de la demanda. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias.*

*Si no se adjuntan a la demanda los documentos a que se refiere este precepto, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días. Cuando el promovente no los presente dentro de dicho plazo y se trate de los documentos a que se refieren las fracciones I a VI, se tendrá por no presentada la demanda. Si se trata de las pruebas a que se refieren las fracciones VII, VIII y IX, las mismas se tendrán por no ofrecidas.*

*Cuando en el documento en el que conste la resolución impugnada a que se refiere la fracción III de este artículo, se haga referencia a información confidencial proporcionada por terceros independientes, obtenida en el ejercicio de las facultades que en materia de operaciones entre partes relacionadas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta, el demandante se abstendrá de revelar dicha información.*

*La información confidencial a que se refiere la ley citada, no podrá ponerse a disposición de los autorizados en la demanda para oír y recibir notificaciones, salvo que se trate de los representantes a que se refieren los artículos 46, fracción IV, quinto párrafo y 48, fracción VII, segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación.*

### **De la Ampliación y Contestación a la Demanda.**

La ampliación de la demanda estará regulada por los artículos 17 al 24 de nuestra multicitada ley, los cuales señalan que se podrá ampliar dentro de los veinte siete días siguientes, a aquél que surta efecto la notificación del acuerdo que admita su contestación en los siguientes casos:

- I. Cuando se impugne una negativa ficta.*
- II. Contra el acto principal del que derive la resolución impugnada en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.*
- III. En los casos previstos en el artículo anterior.*
- IV. Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que, sin violar el primer párrafo del artículo 22, no sean conocidas por el actor al presentar la demanda.*
- V. Cuando la autoridad demandada plantee el sobreseimiento del juicio por extemporaneidad en la presentación de la demanda.*

*En el escrito de ampliación de demanda se deberá señalar el nombre del actor y el juicio en que se actúa, debiendo adjuntar, con las copias necesarias para el traslado, las pruebas y documentos que en su caso se presenten.*

*Cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, será aplicable en lo conducente, lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 15 de esta Ley.*

*Si no se adjuntan las copias a que se refiere este artículo, el Magistrado Instructor requerirá al promovente para que las presente dentro del plazo de cinco días. Si el promovente no las presenta dentro de dicho plazo, se tendrá por no presentada la ampliación a la demanda. Si se trata de las pruebas*

*documentales o de los cuestionarios dirigidos a peritos y testigos, a que se refieren las fracciones VII, VIII y IX del artículo 15 de esta Ley, las mismas se tendrán por no ofrecidas.*

Cuando sea admitida la demanda, se correrá traslado al demandado, emplazándolo para que la conteste en un término de cuarenta y cinco días siguientes a aquel que surta efecto el emplazamiento y para el caso del demandado éste tendrá un termino de veinte días para la ampliación de la demanda contados a partir del día siguiente de que surta efecto la notificación del acuerdo que admita la ampliación.

El demandado tanto en su contestación a la demanda como en la ampliación de la misma, deberá cumplir con los requisitos señalados en el artículo 19 y deberá expresar:

- I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- II. Las consideraciones que, a su juicio, impidan se emita decisión en cuanto al fondo o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.
- IV. Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.
- V. Los argumentos por medio de los cuales desvirtúe el derecho a indemnización que solicite la actora.
- VI. Las pruebas que ofrezca.
- VII. En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

En los términos del artículo 21 de la LFPCA, el demandado deberá anexar junto a su contestación los siguientes documentos:

- Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.
- El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado
- En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.

-

Las pruebas documentales que ofrezca.

Toda contestación a la demanda tendrá las siguientes características conforme lo establecen los artículos 22 y 23 de la ya multicitada ley:

- No podrá cambiarse los fundamentos de Derecho de la resolución impugnada.
- En caso de que se demande una negativa ficta, la autoridad expresará los hechos y el Derecho en que se apoya la misma.
- Al producirse la contestación o antes del cierre de la instrucción del juicio, la demanda podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.
- En caso de contradicción entre los hechos y fundamentos de Derecho dados en la contestación de la autoridad federativa coordinada que dictó la resolución impugnada y la formulada por el titular de la dependencia u organismo desconcentrado o descentralizado, únicamente se tomará en cuenta, respecto de esas contradicciones, lo expuesto por estos últimos.

### **De los Incidentes en el Juicio de Nulidad.**

Como en todo procedimiento judicial, existirán incidentes que deberán de ser subsanados para que se pueda seguir con el juicio, y es precisamente en el juicio de nulidad, que sólo serán de previo y especial pronunciamiento:

- La incompetencia en razón del territorio: En el caso de que se promueva juicio en una Sala distinta a la que corresponde la jurisdicción del asunto que se ha de conocer, se deberá declarar incompetente de plano y comunicara su resolución a la que en su concepto corresponderá conocer del negocio.

- El de acumulación de juicios: En este supuesto se presumiera la acumulación de 2 o más juicios cuando se den los siguientes casos:

**a)** Las partes sean las mismas y se invoquen idénticos agravios.

**b)** Siendo diferentes las partes e invocándose distintos agravios, el acto impugnado sea uno mismo o se impugne varias partes del mismo acto

**c)** Independientemente de que las partes y los agravios sean o no diversos, se impugnen actos o resoluciones que sean unos antecedentes o consecuencia de los otros.

-La recusación por causa de impedimento: Cuando se de la recusación de magistrados, este incidente se promoverá por escrito ante la Sala o sección en que se halle el adscrito el magistrado de que se trate, acompañado de las pruebas conducentes para el caso. El presidente de la Sala enviara dentro de los primeros cinco días siguientes al Presidente del Tribunal el escrito con un informe que el magistrado recusado deberá rendir, a fin de que el asunto se someta ante el Pleno.

-El de Nulidad de Notificaciones: Cuando las notificaciones realizadas en el procedimiento no cumpliesen con la formalidad establecida en la respectiva ley, se determinaran nulas, pudiendo la parte afectada que se declaren como nulas dentro de los primeros cinco días siguientes aquel en donde conoció el hecho, ofreciendo las pruebas pertinentes para dicha anulación.

-La reposición de autos: Dentro del juicio de nulidad, cuando una de las partes afirme la falsedad de algún documento, incluyendo las actuaciones y promociones en el juicio, este incidente podrá hacerse valer ante el Magistrado Instructor antes del cierre de la Instrucción, en este caso la Sala resolverá de la legalidad de los documentos vertidos como falsos y si fuesen ratificada dicha falsedad, las partes o el Magistrado Instructor de oficio, solicitaran se substancie la reposición de autos en el juicio, para lo cual se hará constar en el acta que para tal efecto se levante por la Sala.

-La interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad: Cuando se den estos supuestos su término será de un año y se sujetará a lo siguiente:

a) Se decretará por el Magistrado Instructor a partir de la fecha en que ésta tenga conocimiento de la existencia de alguno de los supuestos a que se refiere este artículo.

b) Si transcurrido el plazo máximo de interrupción, no comparece el albacea, el representante legal o el tutor, la Sala ordenará la reanudación del juicio, ordenando que todas las notificaciones se efectúen por lista al representante de la sucesión, de la sociedad en disolución, del ausente o del incapaz, según sea el caso.

Cuando se promueva alguno de estos incidentes, se suspenderá el juicio en el principal hasta que se hubiesen dictado la resolución correspondiente.

### **De las Pruebas en el Juicio.**

Los juicios que se tramiten ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, podrán admitir toda clase de pruebas excepto, la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones y la de petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades: la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y el Código de Procedimientos Civiles, cuya supletoriedad es definitiva en la materia, reconocen como medios de prueba:

- Confesional (particulares)
- Documental pública.
- Documental privada.
- Pericial.
- Reconocimiento o inspección ocular.
- Testimonial.
- Fotografías, escritos, notas taquigráficas, en general, todos los documentos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- Presuncional.

Para el efecto de las pruebas periciales, éstas deberán sujetarse a lo dispuestos por el artículo 43 que a la letra establece lo siguiente:

**ARTÍCULO 43.-** La prueba pericial se sujetará a lo siguiente:

I. En el acuerdo que recaiga a la contestación de la demanda o de su ampliación, se requerirá a las partes para que dentro del plazo de diez días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño, apercibiéndolas de que si no lo hacen sin justa causa, o la persona propuesta no acepta el cargo o no reúne los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado el requerimiento.

II. El Magistrado Instructor, cuando a su juicio deba presidir la diligencia y lo permita la naturaleza de ésta, señalará lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial, pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes, y exigirles la práctica de nuevas diligencias.

III. En los acuerdos por los que se discierna del cargo a cada perito, el Magistrado Instructor concederá un plazo mínimo de quince días para que rinda y ratifique su dictamen, con el apercibimiento a la parte que lo propuso de que únicamente se considerarán los dictámenes rendidos dentro del plazo concedido.

IV. Por una sola vez y por causa que lo justifique, comunicada al instructor antes de vencer los plazos mencionados en este artículo, las partes podrán solicitar la ampliación del plazo para rendir el dictamen o la sustitución de su perito, señalando en este caso, el nombre y domicilio de la nueva persona propuesta

La parte que haya sustituido a su perito conforme a la fracción I, ya no podrá hacerlo en el caso previsto en la fracción III de este precepto.

V. El perito tercero será designado por la Sala Regional de entre los que tenga adscritos. En el caso de que no hubiere perito adscrito en la ciencia o arte sobre el cual verse el peritaje, la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que deba rendir dicho dictamen. Cuando haya lugar a designar perito tercero valuator, el nombramiento deberá recaer en una institución de crédito, debiendo cubrirse sus honorarios

por las partes. En los demás casos los cubrirá el Tribunal. En el auto en que se designe perito tercero, se le concederá un plazo mínimo de quince días para que rinda su dictamen.

Al momento de desahogar alguna prueba testimonial se requería la presencia del oferente para que presente a los testigos y cuando esta manifiesta no poder presentarlos, el Magistrado Instructor los citara para que comparezcan el día y hora señalado y en los supuestos de que el testigo tenga su domicilio fuera de la jurisdicción de la Sala, podrá desahogarse la prueba mediante exhorto, previa calificación realizada por el Magistrado Instructor del interrogatorio presentado.

Al momento de la valoración de las pruebas, se deberá estar sujeto a las siguientes reglas:

- Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, incluyendo los digitales; pero, si en los documentos públicos citados se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.
- Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.
- El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas, quedará a la prudente apreciación de la Sala.

Cuando se trate de documentos digitales con firma electrónica distinta a una firma electrónica avanzada o sello digital, para su valoración se estará a lo dispuesto por el artículo 210-A del Código Federal de Procedimientos Civiles.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en las fracciones anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

Después de desahogada y valorada todas las pruebas el Magistrado Instructor diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no quedara ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificara por lista a las partes quienes tendrán un término de cinco días para formular alegatos por escrito, pasado los cinco días con la formulación de los alegatos o sin ellos, se emitirá el acuerdo correspondiente en el que se declare cerrada la instrucción.

### **De la Sentencia que se debe de Dictar en el Juicio de Nulidad.**

La sentencia en los juicios de nulidad, esta regulada por los artículos 47 al artículo 56 de nuestro multicitado ordenamiento, que determinan las siguientes características:

- La sentencia se pronunciara por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquel que se dicte el acuerdo de cierre de instrucción en el juicio. Pare este efecto el Magistrado Instructor deberá formular el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se dicto el acuerdo.
- Las sentencias del Tribunal se fundaran en Derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, tendiendo la facultad de invocar hechos notorios.
- Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución.
- En el caso de sentencias en que se condene a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado o a la devolución de una cantidad, el Tribunal deberá previamente constatar el derecho que tiene el particular, además de la ilegalidad de la resolución impugnada.

Las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con motivo de las demandas que prevé la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, deberán contener como elementos mínimos los siguientes:

a) El relativo a la existencia de la relación de causalidad entre la actividad administrativa y la lesión producida y la valoración del daño o perjuicio causado;

b) Determinar el monto de la indemnización, explicitando los criterios utilizados para su cuantificación, y

c) En los casos de concurrencia previstos en el Capítulo IV de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, se deberán razonar los criterios de impugnación y la graduación correspondiente para su aplicación a cada caso en particular.

- La parte que estime contradictoria, ambigua u oscura una sentencia definitiva del Tribunal, podrá promover por una sola vez su aclaración dentro de los diez días siguientes a aquél en que surta efectos su notificación.

En el caso de las sentencias definitivas tendrán los siguientes efectos.

- La sentencia se pronunciara por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquel que se dicte el acuerdo de cierre de instrucción en el juicio. Pare este efecto el Magistrado Instructor deberá formular el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se dicto el acuerdo.

- Las sentencias del Tribunal se fundaran en Derecho y resolverán sobre la pretensión del actor que se deduzca de su demanda, en relación con una resolución impugnada, tendiendo la facultad de invocar hechos notorios.

- Cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, la sentencia de la Sala deberá examinar primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana. En el caso de que la sentencia declare la nulidad de una resolución por la omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, o por vicios de procedimiento, la misma deberá señalar en que forma afectaron las defensas del particular y trascendieron al sentido de la resolución Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.

**V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:**

**a)** Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.

**b)** Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.

**c)** Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.

**d)** Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos

Se establece además que la sentencia definitiva quedara firme cuando:

**I.** No admita en su contra recurso o juicio.

**II.** Admitiendo recurso o juicio, no fuere impugnada, o cuando, habiéndolo sido, el recurso o juicio de que se trate haya sido desechado o sobreseído o hubiere resultado infundado, y

**III.** Sea consentida expresamente por las partes o sus representantes legítimos.

Quando haya quedado firme una sentencia que deba cumplirse en el plazo establecido por el artículo

52 de esta Ley, el secretario de acuerdos que corresponda, hará la certificación de tal circunstancia y fecha de causación y el Magistrado Instructor o el Presidente de Sección o del Tribunal, en su caso, ordenará se notifique a las partes la mencionada certificación

### **La excitativa de justicia.**

Antes de determinar esta figura jurídica debemos de desentrañar su definición, así que cuando hablamos de una excitativa de justicia debemos entenderla como "una institución peculiar del proceso contencioso administrativo mexicano y que se traduce en la queja que puede ser interpuesta ante el órgano de mayor jerarquía a fin de que requiera al magistrado respectivo para que formule el proyecto de resolución, o en su caso, a los integrantes de una Sala para que pronuncien sentencia, cuando no lo han hecho dentro de los plazos establecidos por los ordenamientos respectivos."<sup>170</sup>

<sup>170</sup> Diccionario Jurídico Mexicano, Informática Mexicana, Óp. Cita.

Esta figura jurídica se encuentra regulada por los artículos 55 y 56 de la Ley de Procedimiento Contencioso Administrativo y señala que las partes podrán formular excitativa de justicia ante el Presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo señalado en esta Ley

Cuando se reciba la excitativa de justicia, el Presidente del Tribunal solicitará informe al magistrado responsable que corresponda, quien deberá de resolver en un plazo de cinco días. El Presidente dará cuenta al pleno y si éste encuentra fundada la excitativa, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule el proyecto respectivo.

### **Recursos en el Juicio de Nulidad.**

En el procedimiento contencioso administrativo, sólo se prevén dos tipos de recursos, el de reclamación y el de revisión, dichos recursos los podemos encontrar regulados del artículo 59 al 64 de la ley en la materia.

Por lo que concierne a la reclamación procederá contra las resoluciones del Magistrado Instructor que admitan, desechen, o tenga por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas, o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio antes del cierre de instrucción; aquellas que admitan o rechacen la intervención de terceros.

Este recurso de interpondrá ante la Sala o Sección respectiva, dentro de los primeros quince días siguientes a aquel, en que surta efecto la notificación de que se trate.

Cuando se interponga el recurso de reclamación se ordenará correr traslado a la contraparte por el término de cinco días para que exprese lo que a su derecho convenga y sin más trámite dará cuenta a la Sala, para que ésta la resuelva en el término de cinco días. Para el caso en que el recurso se interponga en contra del acuerdo que sobresea el juicio antes de que se hubiera cerrado la instrucción, en caso de desistimiento del demandante, no será necesario dar vista a la contraparte.

La única excepción en donde se podrá interponer este recurso contra la sentencias interlocutorias que concedan o nieguen la suspensión definitiva, podrán ser impugnadas mediante la interposición del recurso de reclamación ante la Sección de la Sala Superior en turno del Tribunal, mediante escrito que se presente ante la Sala Regional que haya dictado la sentencia, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación respectiva.

En cuanto al recurso de revisión, este podrá interponerse en contra de las resoluciones emitidas por el Pleno, las Secciones de la Sala Superior o por las Salas Regionales que decreten o nieguen el sobreseimiento, las que dicten en términos de los artículos 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y 6° de esta Ley, así como las que se dicten conforme a la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado y las sentencias definitivas que emitan.

Cuando sea una autoridad la afectada en dichas resoluciones podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica o por la entidad federativa coordinada en ingresos federales correspondientes, interponiendo dicho recurso ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede del Pleno, Sección, o Sala Regional que corresponda, mediante escrito dentro de los quince días siguientes a aquel en que surtan sus efectos la notificación respectiva, siempre que se den los siguientes supuestos.

*I. Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.*

*En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce*

*II. Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.*

*III. Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el Servicio de Administración Tributaria o por autoridades fiscales de las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:*

- a) Interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.*
- b) La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.*
- c) Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.*
- d) Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.*
- e) Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.*
- f) Las que afecten el interés fiscal de la Federación.*

*IV. Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos.*

*V. Sea una resolución dictada en materia de comercio exterior.*

*VI. Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo o sobre cualquier aspecto relacionado con pensiones que otorga el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.*

*VII. Sea una resolución en la cual, se declare el derecho a la indemnización, o se condene al Servicio de Administración Tributaria, en términos del artículo 34 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.*

*VIII. Se resuelva sobre la condenación en costas o indemnización previstas en el artículo 6° de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.*

*IX. Sea una resolución dictada con motivo de las reclamaciones previstas en la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado.*

*En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso podrá ser interpuesto por el Servicio de Administración Tributaria, y por las citadas entidades federativas en los juicios que intervengan como parte.*

*Con el escrito de expresión de agravios, el recurrente deberá exhibir una copia del mismo para el expediente y una para cada una de las partes que hubiesen intervenido en el juicio contencioso administrativo, a las que se les deberá emplazar para que, dentro del término de quince días, comparezcan ante el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca de la revisión a defender sus derechos.*

*En todos los casos a que se refiere este artículo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del plazo de quince días contados a partir de la fecha en la que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; en este caso la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste.*

*Este recurso de revisión deberá tramitarse en los términos previstos en la Ley de Amparo en cuanto a la regulación del recurso de revisión.*

#### **5.4 El Juicio de Amparo en Materia Fiscal.**

El juicio de Amparo lo podemos definir como “ el derecho público, que tiene toda persona, ya sea física o moral que tiene como gobernado, de acudir al Poder Judicial de la Federación cuando considere que se le ha violado alguna de sus garantías individuales, mediante un acto o ley por una autoridad del Estado en la hipótesis prevista por el artículo 103 de la Constitución federal con el objeto de que se le restituya en el goce de esas garantías, ya restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, ya obligando a la autoridad a respetar la garantía individual violada”<sup>171</sup>

En este sentido Moreno Cora nos define al amparo como “una institución de carácter político que tiene por objeto proteger, bajo las formas tutelares de un procedimiento judicial, las garantías que la Constitución otorga, o mantener y conservar el equilibrio entre los diversos poderes que gobiernan la nación, en cuanto por causas de las invasiones de éstos se vean ofendidos o agraviados los derechos de los individuos”<sup>172</sup>

<sup>171</sup> Chávez Castillo, Raúl, Juicio de Amparo, Editorial Oxford, México, 2002, págs., 24-25.

<sup>172</sup> Moreno Cora, citado por Rafael de Pina, Diccionario de Derecho, Óp., Cita, pág.79.

Es así, que consideramos al juicio de amparo como el último medio de defensa legal del que gozan los individuos, en contra de las actuaciones de las autoridades, federales, estatales o municipales, por alguna violación a las garantías guardadas por la Constitución federal, o bien por alguna ley que afecte su esfera jurídica individual.

El fundamento legal del juicio de Amparo se encuentra establecido en los artículos 103 y 107 de nuestra Carta Magna, en este sustento, el artículo 103 señala la competencia de los Tribunales de la Federación, los cuales resolverán toda controversia que se suscite:

- I. Por leyes o actos de la autoridad que violen las garantías individuales.
- II. Por leyes o actos de la autoridad federal que vulneren o restrinjan la soberanía de los Estados o la esfera de competencia del Distrito Federal, y
- II. Por leyes o actos de las autoridades de los Estados o del Distrito Federal que invadan las esferas de la competencia de la autoridad federal.

Así mismo el artículo 107 de nuestra Constitución Federal en su primer párrafo y en sus fracciones I, II, III, IV y V inciso b), nos establecen las bases del juicio de amparo y en específico del amparo administrativo, y nos manifiesta lo siguiente:

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

- I.- El juicio de amparo se seguirá siempre a instancia de parte agraviada:
- II.- La sentencia será siempre tal, que sólo se ocupe de individuos particulares, limitándose a ampararlos y protegerlos en el caso especial sobre el que verse la queja, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motive.
- III.- Cuando se reclamen actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, el amparo sólo procederá en los casos siguientes:
  - a) Contra sentencias definitivas, laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, respecto de las cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificados o reformados, ya

sea por que la violación se cometa en ellos o que, cometida durante el procedimiento afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo el resultado del fallo, siempre que en materia civil o que afecte el orden y a la estabilidad de la familia.

- b) Contra actos en juicio cuya ejecución sea de imposible reparación, fuera de juicio o después de concluido, una vez agotados los recursos que en su caso procedan; y
- c) Contra actos que afecten a personas extrañas al juicio;

IV.- En materia administrativa el amparo procede, además, contra resoluciones que causen agravio no reparable mediante algún recurso, juicio o medio de defensa legal. No será necesario agotar éstos cuando la ley que los establece exija, para otorgar la suspensión del acto reclamado, mayores requisitos que los que la ley reglamentaria del juicio de amparo requiera como condición para decretar esa suspensión;

V.- El amparo contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, sea que la violación se cometa durante el procedimiento o en la sentencia misma, se promoverá ante el Tribunal Colegiado de Circuito que corresponda, conforme a la distribución de competencias que establezca la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación, en los siguientes casos :

- b) En materia administrativa, cuando se reclame por particulares sentencias definitivas y resoluciones que ponen fin al juicio dictado por tribunales administrativos o judiciales no reparables por algún recurso, juicio o medio ordinario de defensa legal.

Es por lo consiguiente que encontraremos dos tipos de juicios de amparo, el amparo directo y el amparo indirecto; el primero se podrá interponer ante los Tribunales Colegiados de Circuito y el segundo ante los Juzgados de Distrito.

Para el Lic. Hugo Carrasco, algunos de los casos más comunes por los que se interpone el amparo en materia fiscal son las siguientes:

Para el amparo Indirecto:

- 1.- Cuando el contribuyente se auto aplica una ley fiscal, es decir, presenta su declaración de impuestos, lo que provoca que empiece a correr el término para promover la demanda de amparo indirecto.

No se requiere que se lleve a cabo un acto de parte de la autoridad tributaria, en el que se determine un crédito fiscal, y como ya no hay necesidad de garantizar el interés fiscal de perderse el juicio de amparo, en su caso, no tiene que enfrentar a los ejecutores de la hacienda pública, y de ganarse por haberse resuelto por el Poder Judicial que una ley es inconstitucional, el efecto será la devolución, con los intereses respectivos, del dinero pagado indebidamente;

2.- Esperar que se notifique al contribuyente un acto de la autoridad impositiva cuya ley que se aplique se considere inconstitucional, por lo general, la notificación de la existencia de un crédito fiscal o el inicio del procedimiento administrativo de ejecución.

En este supuesto, sí debe de garantizarse el interés fiscal para suspender los efectos del acto reclamado y;

3.- Contra actos ejecutados en la tramitación de un juicio ante el Tribunal de la Federación, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal o Tribunales Administrativos de los estados, que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación.

Para los casos en donde se promueva amparo directo:

Éste procede contra sentencias definitivas emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal y Tribunales Administrativos de los Estados, respecto de las cuales no procederá ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. Aquí se puede formular conceptos de violación combatiendo la inconstitucionalidad de la ley fiscal, así como violaciones propias a las garantías individuales en el fallo que se impugne.<sup>173</sup>

El término para la interposición de la demanda de amparo se encuentra regulado por los artículos 21 y 22 de la Ley de Amparo que establece los siguientes.

**Artículo 21.-** *El término para la interposición de la demanda de amparo será de quince días. Dicho término se contará desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame; en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.*

---

<sup>173</sup> Carrasco Iriarte, Hugo, Amparo en Materia Fiscal, Editorial Oxford, págs. 2 y 3, México, 2002.

**Artículo 22.-** *Se exceptúan de lo dispuesto en el artículo anterior:*

*I.- Los casos en que a partir de la vigencia de una ley, ésta sea reclamable en la vía de amparo, pues entonces el término para la interposición de la demanda será de treinta días.*

*II.- Los actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro, cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución, o la incorporación forzosa al servicio del ejército o armada nacionales. En estos casos la demanda de amparo podrá interponerse en cualquier tiempo.*

*En los casos en que el acto de autoridad combatible mediante demanda de amparo consista en acuerdo de la Secretaría de Relaciones Exteriores favorable a la extradición de alguna persona reclamada por un Estado extranjero, el término para interponerla será siempre de 15 días.*

*III.- Cuando se trate de sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, en los que el agraviado no haya sido citado legalmente para el juicio, dicho agraviado tendrá el término de noventa días para la interposición de la demanda, si residiera fuera del lugar del juicio, pero dentro de la República, y de ciento ochenta días, si residiera fuera de ella; contando en ambos casos, desde el siguiente al en que tuviere conocimiento de la sentencia; pero si el interesado volviere al lugar en que se haya seguido dicho juicio quedará sujeto al término a que se refiere el artículo anterior.*

*No se tendrán por ausentes, para los efectos de este artículo, los que tengan mandatarios que los representen en el lugar del juicio; los que hubiesen señalado casa para oír notificaciones en él, o en cualquiera forma se hubiesen manifestado sabedores del procedimiento que haya motivado el acto reclamado.*

*En dicho juicio también se encuentran contempladas las causas de improcedencia y sobreseimiento, las cuales son las siguientes:*

**Artículo 73.-** *El juicio de amparo es improcedente:*

*I.- Contra actos de la Suprema Corte de Justicia;*

*II.- Contra resoluciones dictadas en los juicios de amparo o en ejecución de las mismas;*

*III.- Contra leyes o actos que sean materia de otro juicio de amparo que se encuentre pendiente de resolución, ya sea en primera o única instancia, o en revisión, promovido por el mismo quejoso, contra las mismas autoridades y por el propio acto reclamado, aunque las violaciones constitucionales sean diversas;*

*IV.- Contra leyes o actos que hayan sido materia de una ejecutoria en otro juicio de amparo, en los términos de la fracción anterior;*

*V.- Contra actos que no afecten los intereses jurídicos del quejoso;*

*VI.- Contra leyes, tratados y reglamentos que, por su sola vigencia, no causen perjuicio al quejoso, sino que se necesite un acto posterior de aplicación para que se origine tal perjuicio*

*VII.- Contra las resoluciones o declaraciones de los organismos y autoridades en materia electoral;*

*VIII.- Contra las resoluciones o declaraciones del Congreso Federal o de las Cámaras que lo constituyen, de las Legislaturas de los Estados o de sus respectivas Comisiones o Diputaciones Permanentes, en elección, suspensión o remoción de funcionarios, en los casos en que las Constituciones correspondientes les confieran la facultad de resolver soberana o discrecionalmente;*

*IX.- Contra actos consumados de un modo irreparable;*

*X.- Contra actos emanados de un procedimiento judicial, o de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, cuando por virtud de cambio de situación jurídica en el mismo deban considerarse consumadas irreparablemente las violaciones reclamadas en el procedimiento respectivo, por no poder decidirse en tal procedimiento sin afectar la nueva situación jurídica.*

*Quando por vía de amparo indirecto se reclamen violaciones a los artículos 19 o 20 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exclusivamente la sentencia de primera instancia hará que se considere irreparablemente consumadas las violaciones para los efectos de la improcedencia prevista en este precepto. La autoridad judicial que conozca del proceso penal, suspenderá en estos casos el*

*procedimiento en lo que corresponda al quejoso, una vez cerrada la instrucción y hasta que sea notificada de la resolución que recaiga en el juicio de amparo pendiente;*

**XI.-** *Contra actos consentidos expresamente o por manifestaciones de voluntad que entrañen ese consentimiento;*

**XII.-** *Contra actos consentidos tácitamente, entendiéndose por tales aquellos contra los que no se promueva el juicio de amparo dentro de los términos que se señalan en los artículos 21, 22 y 218.*

*No se entenderá consentida tácitamente una Ley, a pesar de que siendo impugnabile en amparo desde el momento de la iniciación de su vigencia, en los términos de la fracción VI de este artículo, no se haya reclamado, sino sólo en el caso de que tampoco se haya promovido amparo contra el primer acto de su aplicación en relación con el quejoso.*

*Cuando contra el primer acto de aplicación proceda algún recurso o medio de defensa legal por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado, será optativo para el interesado hacerlo valer o impugnar desde luego la ley en juicio de amparo. En el primer caso, sólo se entenderá consentida la ley si no se promueve contra ella el amparo dentro del plazo legal contado a partir de la fecha en que se haya notificado la resolución recaída al recurso o medio de defensa, aun cuando para fundarlo se hayan aducido exclusivamente motivos de ilegalidad.*

*Si en contra de dicha resolución procede amparo directo, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 166, fracción IV, párrafo segundo, de este ordenamiento.*

**XIII.-** *Contra las resoluciones judiciales o de tribunales administrativos o del trabajo respecto de las cuales conceda la ley algún recurso o medio de defensa, dentro del procedimiento, por virtud del cual puedan ser modificadas, revocadas o nulificadas, aun cuando la parte agraviada no lo hubiese hecho valer oportunamente, salvo lo que la fracción VII del artículo 107 Constitucional dispone para los terceros extraños.*

*Se exceptúan de la disposición anterior los casos en que el acto reclamado importe peligro de privación de la vida, deportación o destierro, o cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 de la Constitución.*

**XIV.-** *Cuando se esté tramitando ante los tribunales ordinarios algún recurso o defensa legal propuesta por el quejoso que pueda tener por efecto modificar, revocar o nulificar el acto reclamado;*

**XV.-** *Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta ley.*

*No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado carece de fundamentación;*

**XVI.-** *Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado;*

**XVII.-** *Cuando subsistiendo el acto reclamado no pueda surtir efecto legal o material alguno por haber dejado de existir el objeto o la materia del mismo;*

**XVIII.-** *En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de la ley.*

*Las causales de improcedencia, en su caso, deberán ser examinadas de oficio.*

Así mismo, se procederá a sobreseer el juicio de amparo en los siguientes casos:

**Artículo 74.-** **Procede el sobreseimiento:**

**I.-** Cuando el agraviado desista expresamente de la demanda;

**II.-** Cuando el agraviado muera durante el juicio, si la garantía reclamada solo afecta a su persona;

**III.-** Cuando durante el juicio apareciere o sobreviniese alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el Capítulo anterior;

**IV.-** Cuando de las constancias de autos apareciere claramente demostrado que no existe el acto reclamado, o cuando no se probare su existencia en la audiencia a que se refiere el artículo 155 de esta ley.

Cuando hayan cesado los efectos del acto reclamado o cuando hayan ocurrido causas notorias de sobreseimiento, la parte quejosa y la autoridad o autoridades responsables estén obligadas a manifestarlo así, y si no cumplen esa obligación, se les impondrá una multa de diez a ciento ochenta días de salario, según las circunstancias del caso.

**V.-** En los amparos directos y en los indirectos que se encuentren en trámite ante los Jueces de Distrito, cuando el acto reclamado sea del orden civil o administrativo, si cualquiera que sea el estado del juicio, no se ha efectuado ningún acto procesal durante el término de trescientos días, incluyendo los inhábiles, ni el quejoso ha promovido en ese mismo lapso.

En los amparos en revisión, la inactividad procesal o la falta de promoción del recurrente durante el término indicado, producirá la caducidad de la instancia. En ese caso, el tribunal revisor declarará que ha quedado firme la sentencia recurrida

En los amparos en materia de trabajo operará el sobreseimiento por inactividad procesal o la caducidad de la instancia en los términos antes señalados, cuando el quejoso o recurrente, según el caso, sea el patrón.

Celebrada la audiencia constitucional o listado el asunto para audiencia no procederá el sobreseimiento por inactividad procesal ni la caducidad de la instancia

### **De las Sentencias en el Juicio de Amparo.**

Las sentencias que se formulen en los juicios de amparo sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

Deberán también contener los siguientes requisitos:

- La fijación clara y precisa del acto o actos reclamados, y la apreciación de las pruebas conducentes para tenerlos o no por demostrados;
- Los fundamentos legales en que se apoyen para sobreseer en el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado;
- Los puntos resolutivos con que deben terminar, concretándose en ellos, con claridad y precisión, el acto o actos por los que sobreseer, conceda o niegue el amparo.

En las sentencias que se dicten en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal como aparezca probado ante la autoridad responsable, y no se admitirán ni se tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada

La sentencia que conceda el amparo tendrá por objeto restituir al agraviado en el pleno goce de la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo; y cuando sea de carácter negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable a que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, por su parte, lo que la misma garantía exija.

### **De los Recursos.**

En el procedimiento del juicio de amparo encontraremos tres recursos: el recurso de revisión, queja y reclamación:

El recurso de reclamación según lo dispuesto por el artículo 83 de la Ley de Amparo procederá:

**I.-** Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, que desechen o tengan por no interpuesta una demanda de amparo;

**II.-** Contra las resoluciones de los jueces de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, en las cuales:

**a)** Concedan o nieguen la suspensión definitiva;

**b)** Modifiquen o revoquen el auto en que concedan o nieguen la suspensión definitiva; y

**c)** Nieguen la revocación o modificación a que se refiere el inciso anterior;

**III.-** Contra los autos de sobreseimiento y las interlocutorias que se dicten en los incidentes de reposición de autos;

**IV.-** Contra las sentencias dictadas en la audiencia constitucional por los jueces de Distrito, o por el superior del tribunal responsable, en los casos a que se refiere el artículo 37 de esta Ley. Al recurrirse tales sentencias deberán, en su caso, impugnarse los acuerdos pronunciados en la citada audiencia.

**V.-** Contra las resoluciones que en materia de amparo directo pronuncien los Tribunales Colegiados de Circuito, cuando decidan sobre la constitucionalidad de leyes federales locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional y reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, o cuando establezcan la interpretación directa de un precepto de la Constitución.

La materia del recurso se limitará, exclusivamente, a la decisión de las cuestiones propiamente constitucionales, sin poder comprender otras.

En todos los casos a que se refiere este artículo, la parte que obtuvo resolución favorable a sus intereses, puede adherirse a la revisión interpuesta por el recurrente, dentro del término de cinco días, contados a partir de la fecha en que se le notifique la admisión del recurso, expresando los agravios correspondientes; en este caso, la adhesión al recurso sigue la suerte procesal de éste.

El recurso de revisión se interpondrá por conducto del juez de Distrito, de la autoridad que conozca del juicio, o del Tribunal Colegiado de Circuito en los casos de amparo directo. El término para la interposición del recurso será de diez días, contados desde el siguiente al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida.

La interposición del recurso, en forma directa, ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante el Tribunal Colegiado de Circuito, según corresponda, no interrumpirá el transcurso del término a que se refiere el párrafo anterior.

Ahora bien, el recurso de queja como la manifiesta el artículo 95 de la ley en la materia procederá:

**I.-** Contra los autos dictados por los jueces de Distrito o por el superior del tribunal a quien se impute la violación reclamada, en que admitan demandas notoriamente improcedentes;

**II.-** Contra las autoridades responsables, en los casos a que se refiere el artículo 107, fracción VII de la Constitución Federal, por exceso o defecto en la ejecución del auto en que se haya concedido al quejoso la suspensión provisional o definitiva del acto reclamado;

**III.-** Contra las mismas autoridades, por falta de cumplimiento del auto en que se haya concedido al quejoso su libertad bajo caución conforme al artículo 136 de esta ley;

**IV.-** Contra las mismas autoridades, por exceso o defecto en la ejecución de la sentencia dictada en los casos a que se refiere el artículo 107, fracciones VII y IX, de la Constitución Federal, en que se haya concedido al quejoso el amparo;

**V.-** Contra las resoluciones que dicten los jueces de Distrito, el Tribunal que conozca o haya conocido del juicio conforme al artículo 37, o los Tribunales Colegiados de Circuito en los casos a que se refiere la fracción IX del artículo 107 de la Constitución Federal, respecto de las quejas interpuestas ante ellos conforme al artículo 98;

**VI.-** Contra las resoluciones que dicten los jueces de Distrito, o el superior del tribunal a quien se impute la violación en los casos a que se refiere el artículo 37 de esta ley, durante la tramitación del juicio de

amparo o del incidente de suspensión, que no admitan expresamente el recurso de revisión conforme al artículo 83 y que, por su naturaleza trascendental y grave, puedan causar daño o perjuicio a alguna de las partes, no reparable en la sentencia definitiva; o contra las que se dicten después de fallado el juicio en primera instancia, cuando no sean reparables por las mismas autoridades o por la Suprema Corte de Justicia con arreglo a la ley

**VII.-** Contra las resoluciones definitivas que se dicten en el incidente de reclamación de daños y perjuicios a que se refiere el artículo 129 de esta ley, siempre que el importe de aquéllas exceda de treinta días de salario.

**VIII.-** Contra las autoridades responsables, con relación a los juicios de amparo de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, en amparo directo, cuando no provean sobre la suspensión dentro del término legal o concedan o nieguen ésta; cuando rehúsen la admisión de fianzas o contrafianzas; cuando admitan las que no reúnan los requisitos legales o que puedan resultar insuficientes; cuando nieguen al quejoso su libertad caucional en el caso a que se refiere el artículo 172 de esta ley, o cuando las resoluciones que dicten las autoridades sobre la misma materia, causen daños o perjuicios notorios a alguno de los interesados;

**IX.-** Contra actos de las autoridades responsables, en los casos de la competencia de los Tribunales Colegiados de Circuito, en amparo directo, por exceso o defecto en la ejecución de la sentencia en que se haya concedido el amparo al quejoso;

**X.-** Contra las resoluciones que se dicten en el incidente de cumplimiento sustituto de las sentencias de amparo a que se refiere el artículo 105 de este ordenamiento, así como contra la determinación sobre la caducidad en el procedimiento tendiente al cumplimiento de las sentencias de amparo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 113, y

**XI.-** Contra las resoluciones de un juez de Distrito o del superior del Tribunal responsable, en su caso, en que concedan o nieguen la suspensión provisional

Este recurso se podrá interponer en los siguientes términos:

- En los casos de las fracciones II y III del artículo 95 de esta ley podrá interponerse en cualquier tiempo, mientras se falle el juicio de amparo en lo principal, por resolución firme;
- En los casos de las fracciones I, V, VI, VII, VIII y X del mismo artículo, dentro de los cinco días siguientes al en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida;
- En los casos de las fracciones IV y IX del propio artículo 95, podrá interponerse dentro de un año, contando desde el día siguiente al en que se notifique al quejoso el auto en que se haya mandado cumplir la sentencia, o al en que la persona extraña a quien afecte su ejecución tenga conocimiento de ésta; salvo que se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación, destierro a de alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución, en que la queja podrá interponerse en cualquier tiempo.
- En el caso de la fracción XI del referido artículo 95, dentro de las veinticuatro horas siguientes a la en que surta sus efectos la notificación de la resolución recurrida.

Por ultimo el recurso de reclamación es procedente contra los acuerdos de trámite dictados por el presidente de la Suprema Corte de Justicia o por los presidentes de sus Salas o de los Tribunales Colegiados de Circuito.

Dicho recurso se podrá interponer por cualquiera de las partes, por escrito, en el que se expresan agravios, dentro del término de tres días siguientes al en que surta sus efectos la notificación de la resolución impugnada.

El órgano jurisdiccional que deba conocer el fondo del asunto resolverá de plano este recurso, dentro de los quince días siguientes a la interposición del mismo. Si se estima que el recurso fue interpuesto sin motivo, se impondrá al recurrente o a su representante, o a su abogado, o a ambos, una multa de diez a ciento veinte días de salario.

## **El Amparo Directo.**

Como lo habíamos sustentado anteriormente, conocerán del juicio de amparo directo los Tribunales Colegiados de Circuito y respecto de las sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictados por tribunales civiles, administrativos o del trabajo, cuando sean contrarios a la letra de la ley aplicable al caso, a su interpretación jurídica o a sus principios generales de Derecho a falta de ley aplicable, cuando comprendan acciones, excepciones o cosas que no hayan sido objeto del juicio, o cuando no las comprendan todas, por omisión o negación expresa.

También se podrá interponer la demanda de amparo para reclamarse las violaciones de Leyes de carácter Procesal, y el artículo 159 establece dichos casos que son los siguientes:

- I.- Cuando no se le cite al juicio o se le cite en forma distinta de la prevenida por la ley;*
- II.- Cuando el quejoso haya sido mala o falsamente representado en el juicio de que se trate;*
- III.- Cuando no se le reciban las pruebas que legalmente haya ofrecido, o cuando no se reciban conforme a la ley;*
- IV.- Cuando se declare ilegalmente confeso al quejoso, a su representante o apoderado;*
- V.- Cuando se resuelva ilegalmente un incidente de nulidad;*
- VI.- Cuando no se le concedan los términos o prórrogas a que tuviere derecho con arreglo a la ley;*
- VII.- Cuando sin su culpa se reciban, sin su conocimiento, las pruebas ofrecidas por las otras partes, con excepción de las que fueren instrumentos públicos;*
- VIII.- Cuando no se le muestren algunos documentos o piezas de autos de manera que no pueda alegar sobre ellos;*

**IX.-** Cuando se le desechen los recursos a que tuviere derecho con arreglo a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales de procedimiento que produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

**X.-** Cuando el tribunal judicial, administrativo o del trabajo, continúe el procedimiento después de haberse promovido una competencia, o cuando el juez, magistrado o miembro de un tribunal del trabajo impedido o recusado, continúe conociendo del juicio, salvo los casos en que la ley lo faculte expresamente para proceder;

**XI.** En tratándose del procedimiento de extinción de dominio, todas aquellas violaciones cometidas en el mismo, salvo que se trate de violaciones directas a la Constitución o de actos de imposible reparación, y

**XII.** En los demás casos análogos a los de las fracciones que preceden, a juicio de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito, según corresponda.

En cuanto a la materia penal, se consideraran violadas sus leyes procesales cuando su infracción afecte la defensa del quejoso en los casos siguientes:

**I.-** Cuando no se le haga saber el motivo del procedimiento o la causa de la acusación y el nombre de su acusador particular si lo hubiere;

**II.-** Cuando no se le permita nombrar defensor, en la forma que determine la ley; cuando no se le facilite, en su caso, la lista de los defensores de oficio, o no se le haga saber el nombre del adscripto al juzgado o tribunal que conozca de la causa, si no tuviere quien lo defienda; cuando no se le facilite la manera de hacer saber su nombramiento al defensor designado; cuando se le impida comunicarse con él o que dicho defensor lo asista en alguna diligencia del proceso, o cuando, habiéndose negado a nombrar defensor, sin manifestar expresamente que se defenderá por sí mismo, no se le nombre de oficio;

**III.-** Cuando no se le caree con los testigos que hayan depuesto en su contra, si rindieran su declaración en el mismo lugar del juicio, y estando también el quejoso en él;

**IV.-** Cuando el juez no actúe con secretario o con testigos de asistencia, o cuando se practiquen diligencias en forma distinta de la prevenida por la ley;

**V.-** Cuando no se le cite para las diligencias que tenga derecho a presenciar o cuando sea citado en forma ilegal, siempre que por ello no comparezca; cuando no se le admita en el acto de la diligencia, o cuando se la coarten en ella los derechos que la ley le otorga;

**VI.-** Cuando no se le reciban las pruebas que ofrezca legalmente, o cuando no se reciban con arreglo a derecho;

**VII.-** Cuando se le desechen los recursos que tuviere conforme a la ley, respecto de providencias que afecten partes substanciales del procedimiento y produzcan indefensión, de acuerdo con las demás fracciones de este mismo artículo;

**VIII.-** Cuando no se le suministren los datos que necesite para su defensa;

**IX.-** Cuando no se celebre la audiencia pública a que se refiere el artículo 20, fracción VI, de la Constitución Federal, en que deba ser oído en defensa, para que se le juzgue;

**X.-** Cuando se celebre la audiencia de derecho sin la asistencia del Agente del Ministerio Público a quien corresponda formular la requisitoria; sin la del juez que deba fallar, o la del secretario o testigos de asistencia que deban autorizar el acto;

**XI.-** Cuando debiendo ser juzgado por un jurado, se le juzgue por otro tribunal;

**XII.-** Por no integrarse el jurado con el número de personas que determine la ley, o por negársele el ejercicio de los derechos que la misma le concede para la integración de aquél;

**XIII.-** Cuando se sometan a la decisión del jurado cuestiones de distinta índole de la que señale la ley;

*XIV.- Cuando la sentencia se funde en la confesión del reo, si estuvo incomunicado antes de otorgarla, o si se obtuvo su declaración por medio de amenazas o de cualquiera otra coacción;*

*XV.- Cuando la sentencia se funde en alguna diligencia cuya nulidad establezca la ley expresamente;*

*XVI.- Cuando seguido el proceso por el delito determinado en el auto de formal prisión, el quejoso fuere sentenciado por diverso delito.*

La demanda de amparo directo deberá interponerse ante la autoridad responsable, la cual a su vez será la encargada de otorgar, en su caso la suspensión del acto vertido en la demanda. Ésta demanda deberá contener los requisitos establecidos por el artículo 166, debiendo acompañarse por los anexos que esta misma ley establece; admitida la demanda se dicta la resolución definitiva.

### **Amparo Indirecto.**

Este juicio de amparo esta regulado por el Título Segundo de la Ley de la Materia y se interpondrá ante el juez de Distrito competente por las siguientes causas:

*I.- Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el Presidente de la República la República de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernadores de los Estados, u otros reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso:*

*II.- Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo.*

*En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin defensa el quejoso o privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.*

*III.- Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluido.*

*Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse el amparo contra la última \_ resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.*

*Lo anterior será aplicable en materia de extinción de dominio.*

*Tratándose de remates, sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desaprueben;*

*IV.- Contra actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación;*

*V.- Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecten a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería;*

*VI.- Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los Estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1o. de esta ley.*

## **Conclusiones.**

**Primera.-** El Estado como ente protector de la soberanía y el bienestar social, tendrá diversas facultades y atribuciones de carácter económico, establecidas por la Constitución y leyes federales, quienes deberán velar en todo momento para que dichas atribuciones y facultades, no violenten la esfera jurídica de los gobernados; si no por el contrario, den protección y certeza jurídica de las relaciones que se generen por dichas practicas.

**Segunda.-**La facultad impositiva del Estado en las relaciones tributarias, ha tomado una preeminencia considerable ante los diversos cambios económicos, políticos y sociales que se viven en la actualidad; los gobiernos, buscan considerablemente un incremento en sus ingresos para poder cumplir con sus cometidos esenciales, y poder tener un mejor desarrolló de sus económicas. Una de las formas más importantes para que los gobiernos se puedan hacer llegar de recursos y poder sostener su gasto público, es el cobro de los diversos impuestos y contribuciones que se establezcan por las actividades económicas que surjan dentro de su ámbito de competencia, o bien, que los gobernados nos despojemos de una parte de nuestros ingresos para poder contribuir a dicho gasto público.

Es en ésta obligación tributaria de los gobernados a contribuir con el gasto público, donde surgirán las relaciones entre Estado y contribuyente, el primero, velando por que se cumpla la obligación de enterar al fisco el monto exacto de las contribuciones a las que son merecedores los contribuyentes, y éstos últimos de contribuir en una parte proporcional a sus posibilidades, al desarrollo nacional.

**Tercera.-** Las autoridades hacendarias, deberán respetar y hacer valer los principios que en materia de contribuciones nos establece nuestra Constitución Federal, siempre respetando que al momento de que se de una obligación de esta naturaleza, no se violenten los principios rectores de los impuestos como el de proporcionalidad y equidad, certeza jurídica, obligatoriedad, gasto público, legalidad, capacidad contributiva y generalidad.

**Cuarta.-** Las presunciones son operaciones lógicas tendientes a descubrir la naturaleza y alcance de un hecho desconocido mediante otro hecho conocido por la lógica y que le preexiste. Es en el Derecho donde existen dos tipos de presunciones, las primeras conocidas como presunciones simples o humanas; son los

juicios lógicos- jurídicos que formulara el juez para dar un juicio valorativo de los hechos parte de un proceso y así poder dar una resolución sustentada en derecho.

Por otra parte también existen las llamadas presunciones legales, las cuales son las disposiciones legislativas que ordena el legislador tener por cierto o probable un hecho conocido a partir de otro ya conocido por el Derecho, y se establece que son presunciones legales puesto que nacen y están contempladas en los ordenamientos legales.

**Quinta.-** Dentro de estas presunciones legales, encontraremos una clasificación, las llamadas presunciones iuris tantum o relativas y las llamadas presunciones iure et de iure o absolutas, las primeras podrán admitir prueba en contrario y así desvirtuar el razonamiento lógico que se plantea a través de la norma jurídica que contiene una presunción, mientras que las presunciones absolutas o iure et de iure no admiten ninguna prueba en contrario, es decir, se establecen como verdades jurídicas pero sin llegar a confundirse con una ficción.

**Sexta.-** Las ficciones en el Derecho se presentan como una valoración jurídica contenida en un precepto legal, por la cual se le atribuyen a determinados presupuestos de hecho efectos jurídicos que violentan e ignoran su naturaleza real, es decir, las ficciones legales son concebidas como verdades jurídicas artificiales creadas por el legislador mediante un proceso técnico y son jurídicamente válidas siempre que observen los principios establecidos en nuestra Constitución.

**Séptima.-** Las presunciones y ficciones en la materia tributaria son técnicas jurídicas que coadyuvan en la labor y aplicación de la norma jurídica tributaria, la gestión de tributos, en el combate a la evasión y elusión fiscal y en la recaudación de contribuciones por parte de las Autoridades Hacendarias.

**Octava.-** La Evasión y la elusión fiscal son fenómenos ilícitos que invaden a cualquier economía del mundo y se presentan como formas de incumplimiento por parte de los sujetos ante sus obligaciones fiscales, generando así un perjuicio para las economías de los países.

La evasión se presenta como un delito por el cual un sujeto obligado al pago de una contribución, opta por la realización de conductas tendientes a infringir las disposiciones legales para así evitar dicho pago. En cuanto a la elusión, esta figura se nos presenta como una serie de actos u acciones por parte del sujeto obligado al pago de una contribución, tendientes a evitar el pago de sus contribuciones o disminuir el

monto total de ellas, mediante el auxilio de las normas de derecho, es decir, el sujeto al pago se auxilia de las leyes y por lo tanto no se puede considerar como un hecho ilícito.

**Novena.-** Consideramos que en efecto el uso de las técnicas jurídicas como las presunciones y ficciones legales, son herramientas tendientes a evitar la evasión y la elusión fiscal por parte de los contribuyentes.

Pero más sin embargo, el abuso excesivo en la creación y aplicación que las autoridades fiscales den a estas figuras, provocaran un daño a los sistemas fiscales teniendo así, una serie de normas de difícil interpretación para los contribuyentes y que en vez de que ayuden a evitar hechos ilícitos, serán motivo para que los sujetos de la obligación tributaria se encaminen más por evitar sus obligaciones.

Es por ello que en nuestro país, consideramos que existe una verdadera carga a las presunciones y ficciones legales en cuanto al combate de estos hechos ilícitos, puesto que los índices de evasión y elusión son considerablemente altos, teniendo a nuestro país, como uno de los primeros en América Latina en donde es frecuente dichas prácticas.

**Decima.-** Las autoridades fiscales en México, deberán de buscar otros medios de solución ante el alto índice de evasión y elusión fiscal, mediante una verdadera cultura tributaria, un sistema fiscal equitativo para todos los sectores de la sociedad, dando mayores facultades y mayor eficacia al órgano encargado de la recaudación como lo es el Servicio de Administración Tributaria, una verdadera rendición de cuentas por parte de todos aquellos órganos de gobierno encargados del manejo del gasto público, pero sobre todo combatiendo la corrupción de los servidores públicos en el manejo de los ingresos de la nación.

**Decima primera.-** Cuando un contribuyente se vea afectado por una ley o resolución de carácter fiscal, la ley contempla los recursos o medios de defensa legales conducentes para que el contribuyente no se vea afectado en su persona ni en su patrimonio; dichos recursos o medios de defensa legales, son el recurso de revocación, el juicio de nulidad o el juicio de amparo, quienes serán los instrumentos que la ley les otorga a los gobernados ante las actuaciones de las autoridades en cualquier ámbito de poder en nuestro país.

## Bibliografía.

- 1.- A. D. Giannini, Instituciones de Derecho Financiero, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- 2.- Abagnano, N, Diccionario de Filosofía, México, Fondo de Cultura Económica, 1963
- 3.- Alsina Hugo, Tratado teórico-práctico de derecho procesal civil y comercial, 2ª Edición, Buenos Aires, Argentina, Editorial Ediar, tomo III.
- 4.- Amorós Narciso, La elusión y la evasión tributaria, Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, Madrid, España, septiembre de 1965.
- 5.- Armienta Calderón, Gonzalo M, Presunciones y Ficciones en el Derecho Tributario, Editorial Tribunal Fiscal de la Federación, México, 1998.
- 6.- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Derecho Fiscal, Editorial Themis, 16ª Edición, México. 2002
- 7.- Bielsa Rafael, Estudios de Derecho Público, De Palma, Buenos Aires, 1951, Tomo II.
- 8.- CANACO, Comercio Informal, El comercio Ambulante en la Ciudad de México.
- 9.- Carbajal Contreras, Máximo, Derecho Aduanero, 1ª Edición 1985, Editorial Porrúa.
- 10.- Castrejón García, Gabino Eduardo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor Distribuidor, México, 2002.
- 11.- Da Silva Martins, Capacidad económica y Capacidad contributiva, Revista de Derecho Financiero y Cuenta Publica, número 212, Madrid, España, 1991.
- 12.- De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2005.
- 13.- De Pina Vara, Rafael, Diccionario Jurídico, Editorial Porrúa, México, 2006.
- 14.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, Principio de Derecho Tributario, Editorial Limusa, México, 2001.
- 15.- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto; Lucero Espinoza, Manuel, Elementos de Derecho Administrativo Segundo Curso, Limusa, México, D.F., 1995
- 16.- Devis Echandia, Hernando, Teoría General de la Prueba Judicial, 2ª Edición, Buenos Aires Argentina, Editor Víctor P. de Zavalia, 1972.

- 17.- Díaz Vicente, Oscar, La Seguridad Jurídica en los procesos tributarios, De Palma, Buenos Aires, 1994.
- 18.- Diccionario Jurídico Informática Mexicana, 2006
- 19.- Dino Jarach, Presunciones legales en la determinación Impositiva, Tomo XXXVIII, Editorial De Palma.
- 20.- Emilio Margain M, Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano, Editorial Porrúa, México, 1997.
- 21.- Eserverri Martínez, Ernesto, Presunciones Legales y Derecho Tributario, Instituto de Estudios Fiscales Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas, S. A., Madrid, 1995
- 22.- Fernández Martínez, Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Editorial Mc Graw Hill, México1999
- 23.- Fernando Sainz de Bujanda, Hacienda y Derecho, Instituto de Derechos Públicos, Madrid, España, 1962.
- 24.- Flores Zavala, Ernesto, Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, México 2004.
- 25.- Fraga Gabino, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México: 1999.
- 26.- Francisco Cañal García, Revisión Crítica del principio de Capacidad Contributiva y de sus distintas formulaciones doctrinales, Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, N° 4, México, 1996.
- 27.- García Bueno, Marco Cesar, El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal, Editorial UNAM, México 2007.
- 28.- García Escobar Jaime, La Naturaleza Jurídica de la Elusión Fiscal, para consultar esta obra puede dirigirse a la siguiente dirección en internet [www. Cde.lc.com](http://www.Cde.lc.com).
- 29.- Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho Financiero, Volumen I, Tercera Edición, Editorial de Palma, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- 30.-Gómez Lara, Cipriano, Derecho Procesal Civil, Editorial Trillas, México, 1984.
- 31.- Gonzales- Salas Campos, Raúl, Los Delitos Fiscales, Pérez Nieto Editores, Estudios Monográficos, México, 1995.
- 32.- Gregorio Sánchez León, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas, México, 2002.
- 33.- Hernández Berenguel, Luís, Congreso Internacional de Tributación, Tribunal Fiscal, Lima Perú, 2009.

- 34.- Herrero Madariaga, J, El fraude de ley como elusión ilícita de los tributos, Revista Española de Derecho Financiero, Número 10, 1976
- 35.- Jarach Dino, Curso superior de Derecho Tributario, Edición Argentina, Buenos Aires 1969.
- 36.- Jiménez González, Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, Editorial Thomson, México D.F., 2002.
- 37.- Livas Durán, Santiago Humberto, Las Ficciones en el Derecho Tributario Mexicano, artículo de la Revista Intelegis, México, Diciembre de 2005
- 38.- López Padilla, Agustín, Revista "El Foro", Tomo III.
- 39.- Mammoni, Gustavo A., Presunciones y Ficciones en la estructura Tributaria, Revista el Día, Buenos Aires, Argentina, 2008.
- 40.- Martínez López Luis, Derecho Fiscal Mexicano, cap. IV, núm. 17.
- 41.- Ortega, Joaquín B., Apuntes de Derecho Fiscal.
- 42.- Oscar Díaz, Vicente, Criminalización de las infracciones tributarias, Editorial De Palma, Buenos Aires Argentina, 1971.
- 43.- Pérez Becerril, Alonso, Presunciones y Ficciones Tributarias en el Derecho Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2001.
- 44.- Ramón Méndez, Francisco, Derecho Procesal Civil, Barcelona, Editorial Bosch, España, 1980
- 45.- Rizo Rivas, José Mario y Jaime de la Peña Alejandra, Las presunciones en el Derecho Tributario, Salles, Sainz – Grant Throton, S.C, [www. Ssgt.com.mx](http://www.Ssgt.com.mx)
- 46.- Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Editorial Harla, México.
- 47.- Rodríguez Mejía, Gregorio, Evasión Fiscal, Revista Jurídica Boletín de Derecho Comparado, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, Número 100, México, 2009.
- 48.- Rozas Valdés, José Andrés, Ficción de Retención y elevación al integro en el impuesto sobre la renta, Editorial Marcial Ponds, Ediciones Jurídicas y Sociales
- 49.- Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México, 2003
- 50.- Sánchez Hernández, Mayolo, Derecho Tributario, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1988.

51.- Sánchez León, Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1994.

52.- Serra Rojas, Andrés, Derecho Administrativo, Editorial Porrúa, México, 1981

53.- Servando J. Garza "Las Garantías Individuales en el Derecho Tributario", Editorial México.

54.- Smith, Adam, La Riqueza de las Naciones, Libro V, Tomo II, Publicaciones Cruz, México, 1978

55.- Tapia Tovar, José, La Evasión Fiscal, Editorial Porrúa, México, 2006.

56.- Torres Rivero, Alejandro, Reflexión en torno a la planeación fiscal, el abuso del derecho y la defraudación fiscal en México, Editorial Porrúa, México, 2007.

57.- Valenzuela Cristóbal, Elusión tributaria. Normas Anti elusivas y facultades fiscalizadoras otorgadas al Servicio de Impuestos Internos, con relación al Impuesto a la Renta. Memoria de prueba, Escuela de Leyes Universidad de Chile, año 2000.

58.- Venegas Álvarez, Sonia, Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas Físicas en México, Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, México, 2007.

59.- Villegas Héctor, Manual de Finanzas Públicas Editorial De Palma, Buenos Aires Argentina, 2000.

60.- Villegas, Héctor, Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario.

61.- Viveros Marcela y otro. Delito Tributario, Ediciones Congreso, Santiago, año 1991.

#### LEGISLACIÓN APLICABLE.

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Código Penal Federal.
- Código Civil para el Distrito Federal
- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal
- Ley de Amparo.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo Federal.
- Ley Orgánica del Servicio de Administración Tributaria