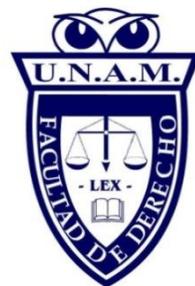




UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO



EL ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO SISTEMA: EL RECONOCIMIENTO AL CONTRIBUYENTE CUMPLIDO Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS.

TESIS
QUE PARA OBTENER EL GRADO DE LIC. EN
DERECHO

PRESENTA: OVANDO TAPIA ISMAEL

ASESORA: LIC. ROSALINDA OCHOA SIERRA

DIRECTORA DE SEMINARIO: DRA. MARGARITA PALOMINO
GUERRERO

MÉXICO, D.F.

CIUDAD UNIVERSITARIA 2016



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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MÉXICO

UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.

Cd. Universitaria, D. F., 2 de marzo de 2016.

DR. ISIDRO ÁVILA MARTÍNEZ
DIRECTOR GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el pasante **OVANDO TAPIA ISMAEL** con número de cuenta **410062434**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada "**EL ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO SISTEMA: EL RECONOCIMIENTO AL CONTRIBUYENTE CUMPLIDO Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS.**", bajo la asesoría del Lic. Rosalinda Ochoa Sierra.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

100 UNAM
UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE MÉXICO
1910 - 2010



DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO
Directora del Seminario de Derecho Fiscal
de la Facultad de Derecho de la UNAM
P R E S E N T E

Por este medio hago de su amable conocimiento que el alumno ISMAEL OVANDO TAPIA, con número de cuenta 410062434, ha concluido satisfactoriamente su trabajo de tesis para obtener el título de Licenciado en Derecho, intitulado "EL ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO SISTEMA: EL RECONOCIMIENTO AL CONTRIBUYENTE CUMPLIDO Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS".

En virtud de lo anterior, pongo a su consideración el trabajo de tesis mencionado, el cual he dirigido y revisado en su totalidad. Considero que el mismo cumple a cabalidad con los lineamientos establecidos por el H. Seminario que se encuentra bajo su atinada Dirección.

Sin otro particular, agradezco de antemano sus finas atenciones.

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Ciudad Universitaria, México, D. F., a 11 de febrero de 2016.

Lic. Rosalinda Ochoa Sierra.

AGRADECIMIENTOS

A Dios

Por estar conmigo en todo momento
De mi vida, protegiéndome y guiándome
Lo cual me ha dado la fuerza necesaria
Para vencer cualquier obstáculo, sin
Importar la dificultad que represente.

A mis padres

Mamá, Clara Tapia Reyes por estar
Conmigo en cada etapa de mi vida
Motivándome a seguir mis sueños y metas
Brindándome amor incondicional.

Papa Juan, Leovigildo Ovando Cruz

Mi ejemplo de vida colega quien me ha
Inculcado Valores y principios, desde la
Niñez hasta este momento de mi vida.

A mis hermanas

Mireya Ovando Tapia y Gloria Ovando Tapia
Por ser mis hermanas y siempre apoyarme en
Los buenos y malos momentos son mi motivación
Y razón de ser las amo.

A la UNAM

Por brindarme la oportunidad de estar en sus
Aulas con los mejores juristas conocedores del
Derecho, fomentando el estudio día a día.

A mi asesora

Profesora Rosalinda Ochoa Sierra, por ser mi
Maestra en la carrera, también por su guía
Durante la Elaboración de este proyecto, a usted
Mi completo Respeto y admiración.

A mis amigos

Sandra Vega Reyes, Laura Herrera Palma
Jesús Contreras Ávila, por estar conmigo
Incondicionalmente motivándome con buenos
Consejos y por su amistad la cual siempre
me han mostrado.

A la doctora Palomino

Por tomarse el tiempo necesario para
Analizar y revisar mi trabajo de investigación
Dando como resultado su visto bueno

**EL ESTABLECIMIENTO DE UN NUEVO SISTEMA: EL RECONOCIMIENTO AL
CONTRIBUYENTE CUMPLIDO Y SUS CONSECUENCIAS JURIDICAS.**

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.....	1
Capítulo I. El contribuyente en el sistema tributario mexicano	
1.1. La situación del contribuyente en la Constitución de 1917.....	3
1.1.1. Marco Constitucional.....	5
1.1.2. Garantía de Audiencia.....	7
1.1.3. Debido Proceso.....	10
1.1.4. Legalidad.....	14
1.1.5. No retroactividad.....	17
1.2. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.....	19
1.2.1. Origen de la PRODECON.....	21
1.2.1.1. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.....	24
1.2.1.2. Función de la prodecon.....	27
1.3. Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789.....	30
1.4. Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José.....	34
Capítulo 2. El contribuyente y las obligaciones que se desprenden de la Relación Jurídica Tributaria.	
2.1. La Relación Jurídica Tributaria.....	38
2.1.1. El sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria.....	42
2.1.2. El sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria.....	44
2.1.2.1. El contribuyente.....	49
2.2. Principales obligaciones del sujeto pasivo.....	51

2.2.1. Cumplimiento de las obligaciones formales.....	53
2.2.2. Cumplimiento de las obligaciones materiales.....	54
2.3. Derechos del Contribuyente.....	56
2.3.1. Principio de Secrecía.....	58
2.4. La Buena Fe en los actos del contribuyente.....	61
2.4.1. Instrumentos para el Cumplimiento de la Obligación.....	63
2.4.1.1 Buzón Tributario.....	65
2.5. Derecho a la manifestación clara de las obligaciones en la ley.....	68
2.5.1. Principio de Certeza Jurídica en cumplimiento de sus obligaciones.....	70

Capítulo 3. El Reconocimiento al contribuyente cumplido en ley como práctica de buen gobierno y su inserción en el sistema fiscal.

3.1. El reconocimiento por parte de la autoridad fiscal.....	73
3.2. Prácticas de buen gobierno.....	75
3.2.1. La emisión de una carta anual para recibir estímulos fiscales.....	77
3.2.2. Preferencia al contribuyente cumplido en el otorgamiento de créditos personales e inmobiliarios.....	80
3.2.3. Ser contribuyente cumplido como requisito de participación en las subastas públicas.....	83
3.3. Beneficios de una cultura contributiva.....	87
3.3.1. El contribuyente y la interiorización de porque el cumplimiento es valioso y necesario.....	92
3.3.2. El cumplimiento en tiempo y forma como virtud.....	96
3.3.3. El reconocimiento al contribuyente cumplido como un derecho.....	100
Conclusiones.....	104
Bibliografía.....	107

INTRODUCCIÓN

En México se establecen obligaciones Fiscales para los gobernados con el fin de que todos aporten al gasto publico de manera equitativa y proporcional generando responsabilidad a las personas físicas y morales, también conocidas con el nombre de contribuyentes, esto se establece en el artículo 31 Fracción IV, y en otros ordenamientos como el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1° que establece sanciones por el incumplimiento, y es aquí donde surge mi interés por este tema “El establecimiento de un nuevo sistema: El reconocimiento al contribuyente cumplido y sus consecuencias jurídicas.

En el capítulo I se hace una breve referencia de los antecedentes del contribuyente figura que comenzó a tener formalidad en la Constitución de 1917 debido a que en este año tuvo reconocimiento dentro del marco legal, dicha noción establece las bases y limitaciones por lo que el deber es aportar y pagar las contribuciones pero de manera proporcional y equitativa para así lograr cubrir el gasto público.

Establecemos que para que se pueda tener recaudación es necesario que se establezca un marco constitucional que delimita tiempo y forma en que se establecerán dichas contribuciones, esto nos lleva a la aplicación de principios constitucionales debido a que su implementación ayuda a que las leyes sean eficientes en su aplicación pero sin que violenten los derechos del gobernado.

En principio debemos indicar que el reconocimiento del contribuyente y su importancia fue avanzando poco a poco y se materializo en un ordenamiento más específico como la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, lo que propicio el surgimiento de organismos especializados los cuales brindan atención y orientación al contribuyente, nos referimos a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

En el capítulo II hacemos referencia a las obligaciones del contribuyente ya que es la figura que da lugar a la relación jurídica tributaria, la cual es un vínculo entre el Estado y el gobernado o también conocidos como sujeto activo y sujeto pasivo los que tendrán obligaciones pero también derechos.

Así establecemos que para que el sujeto pasivo cumpla con sus obligaciones es necesario poner a su disposición instrumentos que le ayuden a cumplir con sus deberes, uno de estos es el uso de la tecnología que se ejemplifica mediante la aplicación del buzón tributario, el cual es una herramienta que pretende facilitar la comunicación entre autoridad y contribuyente.

Finalmente en el capítulo III se establece el reconocimiento al contribuyente cumplido, como un nuevo sistema de fomentar la tributación, por lo cual proponemos que para su implementación primero se debe conocer la actuación del Estado y sus representantes, es decir las autoridades administrativas en este orden es como se podrá hacer un estudio sobre el cumplimiento del contribuyente y lo valioso que es cumplir en tiempo y forma y la forma de fomentar estas conductas consideramos que puede ser a través de estímulo fiscal que servirá para disminuir el número de contribuyentes incumplidos.

Por lo cual la aplicación de este sistema implica un vínculo de comunicación entre Estado y gobernado manteniendo informado a los contribuyentes sobre los beneficios del cumplimiento de la ley y de que manera mejoraran su situación Fiscal cada uno de ellos, en este orden de ideas la relación jurídica tributaria será equitativa tanto para el sujeto pasivo como para el activo, ya que ambas partes de la relación adquieren derechos y obligaciones que deben cumplirse.

Capítulo I. El contribuyente en el sistema tributario mexicano

1.1. La situación del contribuyente en la Constitución de 1917

La constitución establece las bases del derecho tributario mediante lineamientos que reconocen la relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, el primero se encarga de la recaudación y establecimiento de las contribuciones, el segundo de ellos tienen la obligación de aportar parte de su ingreso para el gasto público y en esta relación ambas partes adquieren derechos y obligaciones.

Cabe señalar que el contribuyente es conocido con diferentes denominaciones como el sujeto pasivo, particular, deudor, el obligado de la relación jurídico tributaria; por lo que partiremos de establecer que la figura del contribuyente se define como: “aquella persona física o moral obligada a pagar un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o, dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal”.¹

Bajo este contexto es el año de 1917 cuando la formalidad y legalidad del contribuyente comienzan a ser más específicas y precisas, debido a que se muestra claramente su finalidad que consiste en aportar parte de sus ingresos al Estado, “debido que al término de la revolución los gobernados dejaron de pagar sus impuestos, por lo que hubo la necesidad de reorganizar la administración y reformar las finanzas públicas aplicando reformas y acciones para impulsar las actividades tributarias”.²

Por otro lado “surgieron nuevos impuestos, como el adicional sobre derechos de importación y exportación; el de petróleo y metales, cambios que trajeron beneficios financieros, entre los que podemos destacar, el retiro por edad Avanzada con pensión y en general se incrementaron los impuestos a los artículos

¹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. ed., México, Editorial IURE, 2011. p167.

² Medina Ortega, Cutberto, Simón, *Derecho fiscal estudio integral de las contribuciones*, 3ª. ed., México, Editorial 7 Editores, 2012. p9.

nocivos para la salud”³. Lo que tuvo una repercusión social, pues se obtuvieron más recursos para distribuir al gasto público.

En este orden de ideas la figura del deudor se hace relevante debido a que los pagos fueron en aumento y a partir de ese año es que comenzó a crearse un sistema de cumplimiento de obligación tributaria más estricto, para los contribuyentes, por lo que desde ese momento se implementaron reformas con nuevos gravámenes para ayudar a elevar la recaudación.

La constitución de 1917 también estableció cambios en relación a la obligación de los Estados en la forma de administrar los recursos, pues estos, comenzarían a tener amplias facultades para el manejo de los mismos, por consiguiente el cobro de contribuciones se convirtió en obligación de todos los Estados y la recaudación se orientó al gasto público para realizar mejoras en cada entidad federativa. Además de fomentar el progreso y propiciar la defensa del gobernado con las garantías individuales hoy derechos humanos, los cuales, podrían hacer valer los gobernados ante los órganos competentes para evitar anomalías, y así perfeccionar el sistema tributario y establecer el tratamiento que debe tener el contribuyente.

Por otra parte las garantías que fueron establecidas formalmente en nuestro ordenamiento, conllevaron a una relación más estricta en el sistema tributario, al obligar a la autoridad a revisar la situación de los contribuyentes que no cumplieran con sus obligaciones y por ende a resarcir algún cobro indebido mediante un proceso de revisión personal.

Así nuestra Constitución de 1917 establece en el artículo 31 fracción IV

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”.⁴

³Idem.

De la lectura de este artículo se desprende que la relación jurídica tributaria se da entre el Estado en cualquiera de sus niveles de gobierno y el gobernado, que en materia Fiscal llevara el nombre de contribuyente.

De este mismo artículo se desprenden una serie de principios sobre los que debe regirse esta relación, como son el de igualdad, equidad, proporcionalidad entre otros, los cuales brindan certeza y seguridad al gobernado sobre sus derechos tributarios.

1.1.1. Marco Constitucional

El Estado establece un marco constitucional el cual fijara las bases y facultades para que las autoridades puedan hacer el cobro correspondiente de contribuciones, será concediendo a determinados órganos de gobierno el poder de establecer que contribuciones podrán implementarse así mismo establecer aquellas especiales que permitan una recaudación externa.

De acuerdo con nuestra constitución la cual señala el enfoque relacionado con la recaudación de las contribuciones, así como el reconocimiento de los derechos tributarios y que las leyes vigentes deben establecer y difundir la idea de cumplimiento tributario espontaneo del contribuyente, pues el mismo será utilizado para cumplir con el gasto público, lo que obra confianza plena a la comunidad y a la Nación.

Con el objetivo de recaudar las contribuciones se pondrá en marcha el proceso legislativo que comienza con una iniciativa que conforme, la Constitución en su artículo 72, inciso H establece lo siguiente:

⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, publicada en el DOF el 5 de febrero de 1917. Véase:
<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/htm/1.htm>.

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

H). “La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados”.⁵

Debido a que los proyectos referentes a contribuciones serán exclusivos de la Cámara de Diputados, será importante conocer cuáles son sus facultades.

Para la recaudación de ingresos el Congreso Federal tendrá las que marca el artículo 73 fracción VII:

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.

Por lo cual al establecer las contribuciones el Estado podrá garantizar la recaudación de diferentes ingresos y de esta forma cubrir el gasto público, para ello el Congreso debe tener en cuenta la capacidad económica del gobernado así como diversas maneras para que cumplan con sus obligaciones tributarias.

La Cámara de Diputados cuenta con diversas facultades, entre las más importantes está la de aprobar las contribuciones pertinentes para cubrir el presupuesto, lo que se establece en el artículo 74 Fracción IV constitucional que a la letra dice:

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. “Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo”⁶.

La implementación que hace el legislativo en materia hacendaria para análisis y discusión al presupuesto de egresos tiene que ver con la garantía de anualidad, la

⁵Idem.

⁶ Idem.

cual obliga al legislativo a respetar las contribuciones lo que se contempla en el ya mencionado artículo para que no imponga la autoridad por voluntad propia contribuciones o aumente las que ya se encuentran establecidas en el sistema tributario.

1.1.2. Garantía de Audiencia

La Garantía de Audiencia constituye la defensa primordial con que cuenta un gobernado frente a los actos del poder público que tiendan a privarlo de sus derechos o intereses. En la constitución de 1917 se estableció en nuestro máximo ordenamiento en el artículo 14 párrafo II

A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”.⁷

Existen 4 presupuestos dentro de la misma garantía de Audiencia por lo cual se establecen estos lineamientos para que todo juicio se lleve conforme a la ley.

- a) “Se debe seguir juicio para privar a alguna persona de sus bienes,...
- b) Que tal juicio se substancie en tribunales previamente establecidos.
- c) Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento
- d) Que el fallo se dicte conforme a las leyes existentes con antelación al hecho”⁸.

La garantía de audiencia es aplicada a todos los ciudadanos, tanto en la forma en que se llevan a cabo los procesos como en la relación entre autoridad y gobernado, debido a que este último se encuentra sometido a lo que establece el Estado y este a su vez como un organismo que impone y no da excepciones

⁷ Idem.

⁸ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las garantías Individuales*, 40^a ed., México, Editorial Porrúa, 2008, p.518.

siguiendo el marco legal y su jurisdicción, generando así igualdad entre los ciudadanos y respeto a la esfera del gobernado.

El cobro de una contribución por parte de la autoridad debe tener fundamento ya que no se puede privar de sus bienes a ninguna persona, sin la existencia de una causa legal, por consiguiente la defensa del contribuyente tendrá que ser por vía administrativa en el cual se seguirá un proceso probatorio en el que el contribuyente debe demostrar con pruebas la veracidad de sus afirmaciones.

De tal manera que si por un acto de autoridad se afecta la esfera jurídica del contribuyente, este debe hacer valer su derecho frente al Estado, ya que es un derecho subjetivo personal el cual se le otorga con la finalidad de establecer protección de los actos ejercidos por las autoridades competentes y que se enfocara en proporcionar medios de defensa que ayuden al afectado por lo que la propia Autoridad Fiscal será la encargada de revisar, analizar y resolver la situación sometida a su conocimiento si hablamos de un Recurso Administrativo, mismo que se lleva a cabo mediante un análisis jurídico, en este orden de ideas cumple con una de las funciones más importantes en la garantía de audiencia, el derecho a ser oído por las autoridades. Ya que todos los gobernados podrán acceder a esta garantía y hacerla valer.

La garantía de audiencia es aplicada para la protección del gobernado; sin embargo en materia fiscal esta puede comenzar desde el momento en el que se le dé a conocer formalmente al contribuyente un acto de imposición debido a que desde ese momento pueden verse vulnerados sus derechos o se le puede causar un agravio de forma directa, por lo cual el contribuyente tiene la posibilidad de acudir ante las autoridades correspondientes.

En el caso de que el contribuyente ejerza su derecho de acceso a la justicia mismo que debe ser claro y específico es decir mediante la exposición de agravios que le afectan, desde el momento que el contribuyente tiene la

posibilidad de hacer valer sus derechos ante autoridad competente, lo que quiere decir que este derecho puede ser ejercido siempre que un acto de autoridad afecte la esfera jurídica del contribuyente de manera directa.

Otro Derecho importante es

El derecho de petición que se establece en nuestro máximo ordenamiento en el artículo 8o. constitucional el cual establece

“Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que está se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República”⁹.

El artículo en mención garantiza a los ciudadanos el derecho a manifestarse frente a las autoridades administrativas de manera respetuosa, generando un vínculo entre autoridad y gobernado por consiguiente la autoridad deberá contestar dicha situación.

Otro Derecho y obligación para la autoridad es que las autoridades Fiscales tienen la obligación, de contestar a las consultas hechas por los contribuyentes de conformidad al Código Fiscal de la Federación en su artículo 34:

“Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente”.
La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable”.¹⁰

De lo antes mencionado se puede entender que las autoridades administrativas están obligadas a contestar a los contribuyentes de manera clara y sin tecnicismos aclarando su situación fiscal, por otra parte las consultas tienen la finalidad de dar una respuesta en específico al proceso del gobernado.

Pero no genera efectos vinculantes cuando estas no sean sobre casos concretos o reales y de manera individual y también cuando no cuente con algunos de los

⁹ Idem.

¹⁰ Código Fiscal de la Federación, vigente.

requisitos que establece el Código Fiscal de la Federación del artículo 34 el cual menciona:

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

- I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
- II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.”¹¹.

Por lo cual la consulta no vinculara a la autoridad, si no cuenta con antecedentes que afirmen la causa del agravio, también que el acto no sufra modificaciones que desvirtúen lo ya establecido, por último que se realice la consulta antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación ya que al realizarse las autoridades emitirán un nuevo criterio jurídico.

1.1.3. Debido Proceso

El sistema mexicano ha definido el debido proceso legal como: el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de los gobernados¹² es decir para que se lleve a cabo un proceso legal es necesario ajustarse a la ley sobre la acción que se reclame, de no ser así se violarían los derechos humanos de los gobernados.

Esto lo establece la Constitución en su artículo 14 párrafo segundo el cual dice:

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”¹³.

Un debido proceso debe seguir los lineamientos establecidos en el artículo 14 constitucional, por lo cual en materia fiscal el proceso legal debe seguirse ya sea

¹¹ Idem.

¹² Cfr, *Diccionario Jurídico mexicano*, 2ª ed., Editorial Porrúa, Vol. 2., Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1987-1988, p.820.

¹³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, op. cit.

ante la autoridad que emitió el acto o ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa tribunal facultado para conocer de la materia, que se encargara de iniciar el estudio correspondiente de la situación jurídica de cada contribuyente, determinando a quien asiste la razón.

Para establecer con mayor precisión lo que es el debido proceso se hará referencia a lo que establece la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la siguiente jurisprudencia denominada:

“DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO.

Dentro de las garantías del debido proceso existe un "núcleo duro", que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. Así, en cuanto al "núcleo duro", las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la "garantía de audiencia", las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: "FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.", sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal,

migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza”.¹⁴

Por consiguiente el debido proceso debe iniciar con la notificación al contribuyente de tal forma que ese es el primer encuentro entre la autoridad y contribuyente, esto se debe a que es un acto realizado por la propia autoridad y que de acuerdo con las actuales reformas las notificaciones pueden ser personales o por medios electrónicos y con esto mantener informado al contribuyente lo antes posible.

Una vez realizada la actuación por parte de la autoridad, los contribuyentes tienen derecho a manifestar y/o alegar lo que a su derecho convenga, es decir, exponer de manera escrita su inconformidad ante la autoridad quien valorara su exposición de motivos, y seguirá con el medio probatorio, el cual será expuesto mediante el desahogo de todo elemento probatorio que compruebe los hechos acontecidos.

¹⁴Tesis de jurisprudencia emitido por la primera sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 11/2014, publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Decima Época, t I, 7 de Febrero de 2014 p.396.

Las pruebas que ofrezca el contribuyente deberán ser tales que de su estudio se desprenda a quien asiste la razón, así lo establece la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo que en su artículo 40.

“En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado de sus excepciones.”¹⁵

Es de vital importancia tener las pruebas necesarias para el proceso que se esté llevando debido a que en materia fiscal los documentos impresos por autoridades competentes, demuestran la existencia de actos administrativos, lo cual no quiere decir que otras pruebas no sean importantes, sin embargo las primeras son las que más relevancia tienen por su contenido, ya que en estas se puede contener el monto de la contribución y fecha en que se generó, entre otros datos fundamentales.

Así, en el debido proceso ningún juicio dará solución sin la sentencia o esclarecimiento del asunto, es decir, se somete a un criterio y valoración de hechos ante un órgano competente, cuyo fin es informar a quien asiste la razón, ya sea al contribuyente o a la autoridad, por lo cual la sentencia deberá contener el fundamento legal y la correcta aplicación de las garantías constitucionales.

El debido proceso es tan amplio que ha trascendido del orden nacional al internacional así la Declaración Universal de los Derechos Humanos en su Artículo 8 establece:

“Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley”.¹⁶

¹⁵ Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, publicada en el DOF el 1 de diciembre de 2005. Véase:

<http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA.pdf>.

¹⁶ Declaración Universal de los Derechos Humanos, Asamblea General de la ONU Resolución 217 A (III), 10 de Diciembre de 1948. Véase:

<http://www.ordenjuridico.gob.mx/TratInt/Derechos%20Humanos/INST%2000.pdf>

El reconocimiento de leyes internacionales en nuestro país tiene como finalidad el ayudar a las autoridades competentes sobre la aplicación de la norma nacional o internacional, una vez que se establece cual será la aplicable, podrá comenzar un debido proceso y de esta forma respetar sus derechos y garantías contenidos en ordenamientos a nivel internacional reconocidos por nuestro sistema Tributario.

1.1.4 Legalidad

La Garantía de Legalidad se establece en el artículo 16 constitucional el cual menciona:

“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”.¹⁷

El alcance y aplicación de la legalidad constitucional se establece en el artículo 14 constitucional primer párrafo el cual menciona:

“Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones y derechos los cuales no pueden ser arrebatados por la autoridad sino mediante un proceso legal el cual comienza dando protección contra los actos emitidos por autoridades”¹⁸.

La garantía de legalidad en materia fiscal consiste en que para que la autoridad pueda hacer efectivo un cobro tributario, incluso coactivamente, sobre los bienes o propiedades de una persona, es necesario que antes exista una ley que obligue al pago de una contribución y que esta contenga los elementos necesarios para llegar a la determinación, liquidación y pago de dicha contribución¹⁹.

Esta garantía al igual que la de audiencia es un derecho público subjetivo que otorga seguridad jurídica, es decir se concede a los contribuyentes la protección de que los actos de autoridad, estarán apegados a derecho, por ende cada

¹⁷ Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, op cit.

¹⁸ Idem.

¹⁹ Cfr, Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Publico*, 2ª ed., México, Editorial McGraw-Hill, 2007, pp73-74

Órgano competente que aplique normas y leyes Fiscales debe considerar el cumplimiento de sus obligaciones en tiempo y forma.

Por lo que el acto administrativo para considerarse legal debe cumplir con los siguientes requisitos: expedirse a través de mandamiento escrito, que provenga de autoridad competente, que esté debidamente fundado y motivado,²⁰entre otros requisitos esenciales que le dan formalidad, debido a que el acto implica el crear transmitir o modificar derechos y obligaciones como finalidad específica.

Por lo que al establecer el mandamiento por escrito las autoridades competentes darán a conocer al gobernado cualquier acto o resolución en el que se afecten sus intereses jurídicos, lo cual se llevara a cabo mediante documento escrito, que contendrá la firma del funcionario facultado para realizar estos actos administrativos ya que en caso contrario violaría la legalidad del acto.

Por lo que respecta a la motivación, esta consiste en un conjunto de razonamientos que realiza la autoridad con el fin de plasmar por qué realizó el acto de molestia, mientras que en la fundamentación la autoridad justifica sus actos mediante preceptos legales, es decir al imponer el acto de molestia se debe establecer el conjunto de leyes que le den soporte al acto mismo.

El propósito de la garantía de legalidad es brindar una protección que dé certeza al contribuyente, mediante la aplicación de las normas vigentes, ya que en caso de vulnerar directamente su esfera jurídica sin previo proceso, el gobernado tendrá derecho a los medios de defensa necesarios, los cuales quedan a su disposición, en consecuencia la legalidad se viola cuando la autoridad competente ignora el debido proceso y los derechos del gobernado.

De esta manera las normas que nos rigen deben respetar los principios constitucionales en materia tributaria, entre los que podemos indicar el de

²⁰Ibidem pp.78-80.

proporcionalidad, igualdad, legalidad, justicia, y por ello mismo ninguna ley secundaria puede estar por encima de la norma suprema en este tema, las leyes deben ser claras y concisas.

En este orden de ideas y debido a que las leyes impositivas, afectan el patrimonio del contribuyente y él puede ver o sentir afectada su esfera jurídica, estas mismas deben ofrecer medios de defensa, los cuales dan la oportunidad al contribuyente de comprobar y manifestar su inconformidad sobre un acto administrativo, este proceso debe culminar con la resolución por parte de la autoridad competente.

De tal forma que la garantía de legalidad constitucional y tributaria también se entiende en el sentido de que la autoridad al emitir su resolución debe hacerlo de acuerdo a la norma vigente es decir debe acatarse a una norma establecida, es así que, las autoridades concededoras del acto deben solamente emitir criterios y estudios jurídicos durante y respecto de la norma vigente y no aplicar normas distintas, lo anterior para dar seguridad al gobernado.

En este contexto el Magistrado Manuel Hallivis Pelayo dando su punto de vista establece un criterio que menciona que la Justicia contenciosa administrativa ya no se limita a la verificación de la legalidad de los actos emitidos por las autoridades administrativas, sino en virtud de esas reformas, se ha convertido en un instrumento de monitoreo y reparación en materia de derechos humanos.²¹

La impartición de justicia por parte de las autoridades administrativas debe seguir los ordenamientos establecidos por el legislador, sin embargo los derechos humanos le otorgan protección al gobernado, por lo que en la imposición debe buscarse no afectar la esfera jurídica e integridad del contribuyente.

²¹ Cfr, Prodecon, Memorias del 1er Foro, Reflexiones sobre las tareas y retos de la Justicia Fiscal, Junio, 12,2014, <http://prodecon.gob.mx/portal/libros/docs2014/reflexionesdigital.pdf>.

1.1.5 No retroactividad

La irretroactividad se establece en el artículo 14 constitucional el cual menciona:

“A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”²²

Lo que quiere decir que el legislador y el juez no pueden despojar a los individuos de los derechos, llamados adquiridos, el primero, por la expedición y el segundo, por la aplicación de una ley.

Las leyes tributarias y su vigencia se establecen para hacer efectivo el cobro de contribuciones las cuales a su vez se implementan en un tiempo determinado, es decir, estas tienen un periodo y por consiguiente un lapso para cumplirla, lo cual será respetado por el contribuyente y la autoridad debido a que la sanción y cobro de créditos se establecen en una época específica.

La retroactividad impropia es aquella donde se tiene una aplicación inmediata sobre actos que no son claros y precisos, el grado que esta tiene puede variar de acuerdo a la implementación de una nueva norma y su vigencia por lo cual el sometimiento a una nueva ley crea jurisprudencia debido a la aplicación de leyes a casos concretos mismas que en un momento pueden afectar a un contribuyente²³.

Si bien en este principio el efecto retroactivo no se debe conceder a ninguna persona en lo particular, es decir no debe existir ninguna relación entre el contribuyente y la autoridad ni preferencia alguna hacia el primero, debido a que el segundo tiene las facultades de ejecución, al tener algún tipo de relación estaría violando las garantías de igualdad, de legalidad y los derechos del gobernado.

²² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente, op cit.

²³ Cfr, Cutberto Simón, Medina, op. cit. p75.

En materia fiscal, el principio de no retroactividad protege a los particulares en calidad de contribuyentes (sean personas físicas o morales)²⁴ por consiguiente la vigencia de una norma será respetada por la autoridad competente y se reconocerá el derecho que tienen tanto el particular como las empresas, debido a que ambos son contribuyentes obligados y reconocidos en ley. Cabe señalar que la irretroactividad se reconoce en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 6°, párrafo I y II, los cuales establecen:

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad”.²⁵

De lo ya mencionado se desprende que se reconoce la situación jurídica, el hecho generador y también su temporalidad para hacer efectivo su derecho y la vigencia en leyes fiscales, las cuales se respetaran y por consiguiente no se derogaran. Por otra parte las leyes procesales posteriores si tendrán efecto en su situación por lo cual su derecho procesal se adecua.

Bajo este contexto existen diferentes criterios para poder interpretar la norma tributaria uno de ellos es el principio “in dubio pro contribuyente” el cual en caso de duda se debe interpretar en beneficio del contribuyente, debido a esto pueden crearse normas que beneficien y esto será cuando el contribuyente cumpla con su obligación y se destine parte del gasto público a contribuciones de mejoras.²⁶

Un ejemplo de esto es la multa como acto impositivo y su vigencia en materia tributaria el cual se establece en el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación párrafo V:

²⁴ Cfr, Idem.

²⁵ Código Fiscal de la Federación, vigente, op. cit.

²⁶ Cfr, *La ciencia del derecho procesal constitucional*: estudio en homenaje a Hector Fix-Zamudio en sus cincuenta años como investigador del derecho, Eduardo Ferrer MacGregor, Arturo Zaldivar Lelo de Larrea, coordinadores, Mexico, D.F.,: UNAM, Instituto de Investigaciones jurídicas, 2008 véase: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/26.pdf>

“Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición”²⁷.

Por lo que se puede entender que el código establece la prioridad del contribuyente y así, que esta cumpla con la sanción de la forma más favorable satisfaciendo el principio de equidad, debido a que se tomara en cuenta la multa que sea más favorable al contribuyente.

En nuestro sistema se ha sostenido la teoría clásica de los derechos adquiridos que según Merlín establece: una ley es retroactiva cuando desconoce derechos adquiridos conforme a una ley anterior, no lo es si su desconocimiento es de meras expectativas de derecho. Así, los derechos adquiridos se definen como aquellos que han entrado a nuestro dominio, que forman parte de él y que no pueden ser quitados a quien los tiene.²⁸

De esta teoría se desprende que los derechos adquiridos que se otorgan a los gobernados son irrevocables e irrenunciables, por lo tanto la vigencia de una norma futura no afectara los derechos otorgados, al contrario respetara los mismos y se enfocara al estudio y vigencia de las leyes establecidas por el órgano jurisdiccional competente respetando el derecho que tuvieron en un inicio, pero en materia Fiscal no se reconocen derechos adquiridos.

1.2. Ley Federal de los Derechos del Contribuyente

Una vez establecidos los principales derechos tributarios que tiene reconocidos el contribuyente en el marco constitucional podemos hablar de la implementación de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, la cual se publicó en el Diario Oficial de la Federación con fecha 23 de junio de 2005, en la que se reconocen

²⁷Código Fiscal de la Federación, vigente, op. cit.

²⁸Lobo, Teresa, Retroactividad del artículo 289 Bis del Código Civil del Distrito Federal y Jurisprudencia, *Revista Derecho Privado*, México Distrito Federal, num. 4, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2011, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/4/jur/jur10.htm>.

derechos y garantías de los contribuyentes, entre los que podemos mencionar derecho a la información, a la difusión, a la asistencia al contribuyente, entre otros.

La ley en comento tiene la finalidad de establecer formalmente aquellos derechos a los que el contribuyente es acreedor y puede hacer valer frente a las autoridades en el momento oportuno, de esto podemos entender que la protección que se brinda al contribuyente no solo está centrada en el establecimiento de un medio de defensa, sino también el reconocimiento de sus derechos.

Comenzando por los derechos que se reconocen a los contribuyentes estos tienen la finalidad de informar y proteger a la colectividad tributaria brindándoles los medios de defensa necesarios, así tenemos que al iniciar una actuación la Autoridad se informara al contribuyente mediante la Carta de los Derechos del Contribuyente cuales son aquellos derechos que se le reconocerán para su protección.

De esta manera la asistencia e información se establece en el artículo 5° de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente el cual menciona:

“Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el Artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias”²⁹.

Así entonces las autoridades se obligan a dar asistencia a cualquier contribuyente, es por eso que se establecen oficinas que brindan asistencia, según lo establece el artículo 8 de este mismo ordenamiento.

“Las autoridades fiscales mantendrán oficinas en diversos lugares del territorio nacional para orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales facilitando, además, la consulta a la información que dichas autoridades tengan en sus páginas de Internet.”³⁰

²⁹ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, Vigente, Publicada en el DOF el 23 de junio 2005, véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>.

³⁰ Idem

La difusión de información que lleva acabo la autoridad competente debe ser muy clara y estar al alcance de cualquier contribuyente, con esto se propiciara una buena relación que ayudara al cumplimiento de la obligación contributiva, no es óbice indicar que, los medios de comunicación actualmente ayudan al contribuyente a mantenerse informado de los derechos que puede hacer valer frente a la autoridad y también de sus obligaciones.

Sobre el derecho a la asistencia que tiene el contribuyente, los medios de defensa que establece la ley Federal de los Derechos del Contribuyente son: el recurso administrativo y el juicio contencioso administrativo en los cuales se debe respetar la esfera jurídica de competencia según el acto dictado por la autoridad fiscal. Debido a esto el contribuyente tendrá el derecho de protección según su situación.

1.2.1. Origen de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (**Prodecon**) es un órgano gubernamental autónomo con independencia técnica y operativa, el cual se encarga de la protección y defensa de los derechos e intereses de los contribuyentes, que surgió por decreto-ley publicado en el Diario Oficial de la federación el 4 de septiembre de 2006, sin embargo este órgano no fue reconocido ni aprobado en su momento.

Pues el establecimiento de esta nueva ley trajo como resultado una controversia e inconformidad por parte del Procurador General de la República, quien no aceptaba la creación de este órgano Autónomo por lo cual recurrió a los medios de defensa necesarios para que no comenzara sus actividades, lo que produjo que la ley demorara su publicación, sin embargo después de haberse resuelto esta controversia, el 28 de abril del 2011 fue electa por el Senado de la República la Licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, como primera Titular de dicha institución.

Las funciones de esta institución comprenden la promoción y protección de los derechos de las personas, para garantizar la imparcialidad y legalidad de los actos de la administración pública, ello a través de la recepción de las quejas de los gobernados en contra de las autoridades.³¹ Ahora bien los derechos humanos van de la mano con la Prodecon debido a que esta será la encargada de estudiar la defensa de los derechos vulnerados, es importante precisar que esta institución realiza un estudio de la situación del contribuyente, de forma que se dé solución al problema de la mejor manera respetando a la autoridad administrativa y su jerarquía.

La Procuraduría de los derechos del contribuyente nace con la necesidad de dar atención al contribuyente y crear un mediador entre autoridad y contribuyente, misma que ofrecerá atención profesionalizada la cual se dará de manera transparente ya que el asesor informara del procedimiento al contribuyente, con esta finalidad se ha reconocido la autonomía técnica, funcional y de gestión de este órgano.

De esta manera el derecho del contribuyente, se hace valer cuando el sujeto pasivo expone su situación ante la Prodecon y está a su vez brinda el asesoramiento gratuito el cual se llevara bajo el criterio del personal capacitado, quienes tendrán como finalidad exponer la forma de cubrir la deuda con el Estado o en caso contrario hacerle ver a la autoridad el error que exista en la imposición y llegar a una solución.

Una de las tareas de la Prodecon consiste en tener vinculación con otras instituciones, para sugerir y hacer estudio de leyes relacionadas con la materia tributaria, de manera que el contribuyente pueda cubrir su deuda, dichos órganos

³¹ Cfr, Prodecon La Naturaleza Jurídica del Procedimiento de Quejas ante la Prodecon, Abril 2012, <http://www.prodecon.gob.mx/portal/Documentos/masPublicaciones/Naturalezadelprocedimientodequejas.pdf>.

de la administración son: INFONAVIT, SAT, IMSS, etc. mismos que aportaran información al proceso legal del contribuyente o para la Prodecon.

La posibilidad de que exista un representante del contribuyente está reconocida, en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 33 fracción II que establece la figura del síndico:

“Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:
II Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto de los asuntos que les sean planteados por los contribuyentes”.³²

Al establecer un programa de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, la autoridad estará otorgando mayor seguridad y confianza sobre el análisis de las resoluciones, de esta forma el estudio jurídico será más detallado debido al requerimiento de consultas que otros órganos competentes emiten.

La figura del síndico se estableció con el fin de ayudar al contribuyente con su situación fiscal, pues tiene como fin ser un medio de defensa y protección; así como sugerir a las autoridades la mejor manera de resolver la situación de los contribuyentes que acudieran a ellos, mismos que tendrían la protección de la ley Fiscal y para aquellas personas que no contaran con recursos necesarios, dicha defensa se proporcionaría de forma gratuita.

Por tal motivo la figura del síndico se implementó desde un inicio para ayudar a los contribuyentes, sin embargo solo era cuestión de tiempo para que surgiera una nueva institución que proporcionara protección y difusión de información conocida hoy como la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente la cual en muchos sistemas estaba subiendo el nivel de contribuyentes cumplidos, por lo cual México decidió adoptar este sistema.

³²Código Fiscal de la Federación, vigente, op cit.

El nacimiento de la Prodecon en nuestro país implica el reconocimiento de los derechos y obligaciones de los contribuyentes mediante una relación de respeto con las autoridades, con esto se lograra atraer a más personas para que acudan a estas oficinas y resuelvan su situación fiscal mediante una atención adecuada la cual se conducirá de manera personal y conforme a las leyes establecidas.

Desde su creación la Prodecon ha tenido un sistema de transparencia que se demuestra con conferencias e informes especializados con otras instituciones quienes a su vez informan de la situación de los contribuyentes y de esta manera crear una nueva cultura que actualmente sigue en desarrollo para disminuir el número de contribuyentes que se encuentran en el supuesto de incumplimiento u omisión.

1.2.1.1. Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece esta ley, la cual indica que será de orden público y de aplicación en todo el territorio nacional, con el fin de regular la organización y funcionamiento de la misma, la cual a su vez garantizara el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación, quejas y recomendaciones.

Por lo cual es necesario realizar un análisis de este ordenamiento con el fin de conocer y saber el funcionamiento de la Procuraduría de los Derechos del Contribuyente y su actuación frente a las autoridades administrativas, también la relación hacia los contribuyentes, por lo cual comenzare hablando del concepto de la Prodecon y progresivamente de sus atribuciones, estructura y organización, presentación, tramitación y resolución de quejas o reclamaciones, de los acuerdos y recomendaciones y por ultimo de las sanciones.

La Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente define a la misma en su artículo 2 como:

“Un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión. Es por eso que su manejo y control debe ser bajo el mando de un especialista en la materia tributaria y Fiscal”.³³

Los servicios que ofrece la Prodecon como el de representación tienen la finalidad de resolver controversias, entre autoridad y contribuyente, el cual se rige bajo los principios de: probidad, honradez, y profesionalismo, mismos que son establecidos para que actúe como el representante legal del contribuyente y pueda asesorarlo, con el fin de dar una solución a la situación fiscal presentada ante este órgano.

La procuraduría podrá solicitar información a las autoridades fiscales federales y a los servidores públicos federales, estatales y municipales con la finalidad de tener esclarecimiento de los hechos que se estén investigando, de esta forma el seguimiento que se le da al contribuyente podrá ser expuesto ante la autoridad de forma más exacta para llegar a un acuerdo entre el contribuyente y autoridad.

Las autoridades fiscales federales se obligan a tener reuniones periódicas con la Procuraduría cuando esta se lo solicite, para mantener una constante comunicación y a proporcionarle la información relativa a los criterios que respecto a las obligaciones tributarias y a la aplicación de las normas fiscales, tengan al interior, el sentido de las consultas que se le hagan, de los diversos formatos utilizados y su llenado.

Para establecer un servicio que cubra la demanda de los contribuyentes es necesario que se nombre como mínimo a un delegado regional por cada Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa así como contar con el mando suficiente de asesores jurídicos capacitados, por lo cual la cantidad

³³Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Publicado en el DOF 4 de Septiembre de 2006, véase: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LOPDC.pdf>.

de personal dentro de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente debe ser el suficiente para que se de seguimiento a la situación de los contribuyentes de la mejor manera.

Las atribuciones que se establecen en esta ley son diversas por eso es importante mencionarlas debido a que ayudaran al funcionamiento y administración de la Prodecon estas son: atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta, representar al contribuyente ante la autoridad, conocer e investigar de las quejas de los contribuyentes afectados, impulsar con las autoridades fiscales de la federación una actuación de respeto y equidad para con los contribuyentes.

Siguiendo con las atribuciones se debe promover el estudio de enseñanza y divulgación de disposiciones fiscales, instalar el Servicio Profesional de Carrera para los asesores y personal jurídico, imponer multas en los supuestos y montos, recabar y analizar la información necesaria sobre las quejas y reclamaciones interpuestas, proponer al Servicio de Administración Tributaria recomendaciones.

Este órgano como muchos debe tener una estructura y organización la cual determina el cumplimiento de sus funciones y facultades, por lo cual esta se compone de: El Procurador de la Defensa del Contribuyente, El órgano de Gobierno de la Procuraduría, Delegados Regionales y Asesores Jurídicos. Los profesionistas, técnicos y administrativos estarán bajo el mando de los primeros.

El Procurador es el máximo representante de la Prodecon, y tiene como principal función ser representante de este órgano y difundir la información sobre la forma de contribuir y cumplir con sus obligaciones, la duración como representante será de cuatro años con la posibilidad de ser ratificado para un segundo periodo.

El órgano de Gobierno es un cuerpo colegiado que se compone por el Procurador de la Defensa del Contribuyente como máximo representante así como por Consejeros, los cuales dan credibilidad a la actuación ya que para la designación

de este cargo el Ejecutivo Federal escogerá a las personas más capacitadas y con experiencia en la materia tributaria, aplicando sus conocimientos para beneficio del contribuyente.

Los consejeros son de gran importancia para la Prodecon ya que al ser conocedores de la materia otorgan certeza y credibilidad a los actos que se realizan dentro de este órgano autónomo, ellos se encargan de la revisión y aprobación de, propuestas para una nueva cultura contributiva y si esta fuera benéfica generaría la conciencia en los contribuyentes y los estimaría a cumplir con su obligación.

Siguiendo el orden jerárquico, están los asesores jurídicos, los cuales son los profesionistas capacitados conocedores de la materia, que se encargan de dar asesoría y realizar el estudio correspondiente de las situaciones jurídicas, dicho estudio se debe exteriorizar mediante la asesoría a los contribuyentes, por lo cual solo conocerán de asuntos en materia Fiscal y relacionados con materia tributaria.

Las sanciones que la Prodecon puede establecer dan certeza al contribuyente de ver atendida las quejas que presenta ante este órgano, por lo cual las autoridades deberán seguir las recomendaciones que le emite de lo contrario podrán ser objeto de multas que serán determinadas por el Procurador de la Defensa del Contribuyente y por los Delegados Regionales en el ámbito de su competencia.

1.2.1.2. Función de la Prodecon.

La función de la Prodecon conlleva una organización y asesoramiento a contribuyentes por lo cual desde su creación busca la difusión de sus delegaciones por toda la República Mexicana, meta que se ha logrado con el fin de asesorar a los contribuyentes y resolver de la mejor manera la situación fiscal de los mismos por lo que actualmente son 31 sedes localizadas una en cada estado del país.

La misión y visión de la Prodecon van encaminadas a establecer un trato personal a los contribuyentes mediante la asesoría gratuita en materia fiscal en el orden Federal, con un ambiente y principios de derecho que los asesores deben adoptar e implementar, así como la emisión de recomendaciones a entidades federales en este orden de ideas se logrará una mejor relación entre el fisco y los contribuyentes.

El servicio de representación legal se ofrece a las personas físicas, morales y obligadas solidarias, los cuales son afectadas por créditos fiscales que no exceden de 30 veces el salario mínimo del Distrito Federal elevado al año (\$767, 174,4 para 2015), emitidos por autoridades fiscales federales, la defensa especializada que se otorgara será ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y los Órganos jurisdiccionales del Poder Judicial de la Federación.

El acceso a la justicia se concede al contribuyente al momento en que este acude personalmente a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de esta forma se le otorga un asesor especializado que hace valer sus derechos ante la autoridad, mediante la queja que es el derecho que tiene el contribuyente de exponer y manifestar mediante un escrito su inconformidad y expresando el presunto abuso de la autoridad.

Otra de las funciones es la recomendación que elabora la Prodecon analizando el caso concreto de los contribuyentes mediante argumentos y pruebas así como elementos de convicción y diligencias practicadas, con el fin de hacer efectiva la restitución de los derechos afectados del contribuyente toda vez que solo exige la reparación de los daños y perjuicios ocasionados.

La Procuraduría tomara en cuenta tanto la buena fe como el interés público existente en la recaudación de los tributos para realizar recomendaciones que serán públicas y no tendrá carácter imperativo, es decir, no podrán modificar ni

dejar sin efectos ninguna resolución, los acuerdos y las recomendaciones solo tienen carácter de análisis para favorecer el proceso.

La publicación de revistas y libros así como difusión de información se hace cada año mediante el análisis de especialistas que buscan dar al contribuyente una interpretación de forma más clara sin tecnicismos de las normas tributarias, lo cual hará que entiendan sus derechos y obligaciones así como clarificar las dudas que surgen sobre la repartición del gasto público, la función del Estado al recaudarlos, entre otros temas.

La Prodecon cuenta con 4 subprocuradurías que se encargaran de la planeación control, coordinación y control de las acciones las cuales son: la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente, la Subprocuraduría de Protección de los Derechos de los Contribuyentes, la Subprocuraduría de Análisis Sistémico y Estudios Normativos, la Subprocuraduría de Cultura Contributiva y Coordinación Regional.

La primer subprocuraduría de ellas inicia con el proceso de atención donde el contribuyente presenta su situación y la documentación correspondiente que ostenta en su poder y acredita su situación, según lo establecido en la ley Orgánica de la Procuraduría de la defensa del contribuyente en su artículo 5 fracción II.

Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

Facción II "Representar al contribuyente ante la autoridad correspondiente, promoviendo a su nombre los recursos administrativos procedentes y en su caso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ejerciendo las acciones a que haya lugar, deduciendo con oportunidad y eficacia los derechos de sus representados, hasta su total resolución".³⁴

Una vez que el asesor estudia la situación particular del contribuyente comienza a establecerse el debido proceso mediante sus representantes.

³⁴ Idem.

La segunda subprocuraduría se especializa en la recepción de quejas por parte del contribuyente, por actos de autoridades fiscales federales que dañan su esfera jurídica con respecto al pago de impuestos. Si bien esta subprocuraduría busca promover el cumplimiento de la obligación tributaria a la brevedad posible, después se emitirá una recomendación para ayudar a desentrañar anomalías.

La tercera realiza la función de hacer un análisis y estudio de la colectividad de contribuyentes y se encarga específicamente de analizar la norma fiscal en cuyo caso podrá realizar propuestas con el fin de modificar y ayudar a la colectividad, mediante reuniones periódicas o extraordinarias y a petición del SAT para la interpretación de normas en materia aduanera para un mejor entendimiento.

Por último la de cultura contributiva y coordinación requiere de una relación entre autoridad y contribuyentes, los cuales están obligados a respetar sus derechos y garantías, si bien al hablar de coordinación hacemos referencia a la facultad que tiene esta subprocuraduría para coordinar las delegaciones regionales por lo cual deberá estar al tanto de su personal, en el sentido de verificar si está capacitado para resolver y asesorar.

La Prodecon es una institución que por su autonomía ha logrado tener una credibilidad directa con los contribuyentes, así como con el Estado, debido a que sus resoluciones y propuestas han logrado una correcta asistencia al contribuyente y han posibilitado el cobro de créditos fiscales, beneficiándose tanto autoridad como contribuyente.

1.3. Declaración de los derechos del hombre y del ciudadano de 1789

Esta declaración surgió en Francia y “es un documento constitucional aprobado el 26 de agosto de 1789 por la asamblea constituyente, después de la abolición de

los Derechos Señoriales, fue inspirada en la independencia americana de 1776”³⁵. Todo esto ayudo a la implementación universal de este documento, es por eso que Francia ha sido reconocido por esta y otras aportaciones jurídicas, lo cual forma parte del patrimonio histórico común de la humanidad y de su propio país.

Al establecerse un carácter general esta declaración implemento un vocabulario humanista tomado de la filosofía de la época, de esta forma se haría frente a los problemas de luchas políticas e ideológicas, es importante mencionar que la imagen del individuo comienza a tener más reconocimiento así como sus derechos ya que el objetivo de esta ley era reorganizar la relación entre la Sociedad y el Estado de acuerdo a los principios de los Derechos Naturales.

La Declaración de los Derechos del Hombre y el del Ciudadano es de gran importancia en nuestro sistema Fiscal, debido a que en ella se establecieron los derechos, principios y garantías que ayudarían a que el gobernado fuera reconocido como sujeto de derechos y obligaciones, esto dio como resultado la implementación de un sistema tributario que beneficio a la Federación. Por lo que a continuación se analizara los principales derechos que goza el ciudadano, en materia fiscal.

La declaración establece en su artículo 1° lo siguiente:

“Los hombres nacen y permanecen libres e iguales en derechos. Las distinciones sociales sólo pueden fundarse en la utilidad común”.³⁶

³⁵ Rodríguez, Julio, “La Declaración de los Derechos del Hombre Y del Ciudadano y su Importancia en el bicentenario de la Independencia”, México D.F., Cámara De Diputados Del H. Congreso De La Unión Comisión Bicamaral Del Sistema De Bibliotecas Secretaria General Secretaria De Servicios Parlamentarios, Crviii-Esp-04-10, Junio 2010, <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/redipal/CRVIII-ESP-04-10.pdf>.

³⁶Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, vigente, aprobada por la asamblea nacional francesa, el 26 de agosto de 1789. <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/derhum/cont/22/pr/pr19.pdf>.

De aquí se entiende que los derechos de los gobernados son inherentes por el solo hecho de ser humanos, esto nos lleva a la conclusión de que en materia Fiscal los contribuyentes se obligan a contribuir al gasto público sin importar su ciudad de origen, su economía o religión ya que los extranjeros al igual que los nacionales se reconocen en nuestro sistema tributario con el fin de que aporten.

Con esto el gobernado tiene certeza y seguridad para poder expresar su inconformidad por cualquier acto, es decir, puede darse el caso que un grupo de contribuyentes no esté de acuerdo con una nueva reforma Fiscal, debido a que afecta directamente su economía, por lo que tendrá el derecho de expresar su inconformidad ante esta nueva ley con opiniones que no afecten a terceros.

Una de las garantías que se establecen en este ordenamiento y que se debe incluir en cualquier ordenamiento es la de audiencia la cual se establece en su artículo 7° que menciona lo siguiente:

“Ninguna persona puede ser acusada, detenida ni encarcelada sino en los casos determinados por la ley según las formas prescritas en ella”³⁷

La garantía de Audiencia se debe considerar al momento de establecer ordenamientos tanto internacionales como nacionales ya que es un derecho irrenunciable con el que cuentan los gobernados, para poder resolver su situación legal por consiguiente cada país creara órganos que impartirán justicia, con esto se podrá tener acceso a la justicia y dar solución a la situación administrativa de cada uno de los contribuyentes y aportar al gasto publico de cada país.

La irretroactividad de la ley es un derecho que tienen los gobernados y se establece con la finalidad de aplicar la norma vigente y no otra, así lo manifiesta el artículo 8° el cual menciona:

³⁷ Idem

“La ley no debe establecer más que penas estrictas y evidentemente necesarias, y nadie puede ser castigado sino en virtud de una ley establecida y promulgada con anterioridad al delito y legalmente aplicada”.³⁸

La aplicación fiscal debe ser general, por lo cual el Estado debe reconocer los derechos y obligaciones de los gobernados en ley, de esta forma también se establecerán sanciones por su incumplimiento, así, la autoridad exigirá cualquier crédito fiscal mediante la vigencia según sus circunstancias.

Otro derecho que se establece en esta Declaración es el de justicia, el cual se menciona en el artículo 12 que establece:

“La garantía de los derechos del hombre y del ciudadano necesita de una fuerza pública; por lo tanto, esta fuerza ha sido instituida en beneficio de todos, y no para el provecho particular de aquellos a quienes ha sido encomendada.”³⁹.

La justicia es un derecho que trasciende de manera internacional ya que tanto nacionales como extranjeros lo adquieren, por su parte las autoridades de cada país están obligadas a otorgarlo y aplicarlo mediante órganos competentes que garanticen este derecho sin preferencia, respetando la jurisdicción que tienen las autoridades extranjeras, esto en México lo lleva a cabo el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el cual se encarga de resolver la situación de los contribuyentes.

Cabe señalar que en materia tributaria esta declaración establece e implementa una figura y concepto que trasciende a nuestro sistema, de acuerdo al artículo 13° del ordenamiento en comento y que establece:

“para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad”.⁴⁰

³⁸Idem

³⁹Idem

⁴⁰Idem

La obligación de contribuir al gasto público es una implementación en ley que establece cada país, en su sistema Tributario, con la finalidad de que todos aporten al gasto público, ya que al establecerse la relación jurídica tributaria se reconoce al sujeto activo y al pasivo (contribuyentes), por lo cual las contribuciones que se establezcan se cobren de manera equitativa y proporcional.

La contribución pública es una obligación que tienen los ciudadanos y se establece en el artículo 14 de esta declaración y establece:

“todos los ciudadanos tienen el derecho de verificar por si mismos o por sus representantes la necesidad de la contribución publica, de aceptarla libremente, de vigilar su empleo y de determinar la cuota, la base, la recaudación y la duración”⁴¹

Al establecer nuevas contribuciones la autoridad tiene el deber de informar a los contribuyentes de que manera beneficiaran los nuevos impuestos, en caso de que la autoridad encargada de la recaudación tributaria no lo haga, el contribuyente tendrá que exigir la aclaración y razón de ser de cada contribución, por consiguiente hablamos de transparencia en actos fiscales y tributarios.

1.4. Convención Americana de Derechos Humanos, Pacto de San José

La aplicación de este Tratado Internacional tuvo su adopción el “22 de noviembre de 1969, sin embargo su fecha de entrada en vigor internacional fue el 18 de julio de 1978, la vinculación que se dio en México fue el 24 de marzo de 1981, y su publicación en el Diario Oficial de la Federación fue el 7 de mayo de 1981”⁴², por lo cual es importante conocer su aplicación y su contenido en nuestro sistema.

Esta convención es una de las bases del Sistema Interamericano de protección de derechos humanos, en la cual los Estados parte se comprometen a respetar y

⁴¹Idem.

⁴² Suprema Corte de Justicia de la Nación, Compilación de Instrumentos Internacionales sobre protección de la persona aplicables en México Derecho Internacional de los Derechos Humanos, México, D.F., noviembre 2012, <https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>.

reconocer las garantías y libertades en ella, de esta forma se implementaron diversos derechos como el de personalidad jurídica, libertad, integridad, e igualdad, los cuales han sido reconocidos en nuestro sistema jurídico actual. Así lo establece nuestro ordenamiento máximo, en su artículo 1°:

“En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección”⁴³.

Por lo cual los Estados partes que reconozcan esta convención, están obligados a cumplir lo establecido en ella, por lo que nuestro país se ve beneficiado, esto conforme a un nuevo sistema legal, que respete las relaciones internacionales y su aplicación a cada uno de sus gobernados.

La convención establece dos órganos competentes y facultados para conocer: La comisión Interamericana de Derechos Humanos y la Corte Interamericana de Derechos Humanos, quienes se encargaran de regular y reconocer las actuaciones de los Países, en este orden de ideas, se respetara los derechos fundamentales entre los Estados miembros y para interponer algún proceso se recurrirá a los mismos.

Empezando por el primer órgano este tiene funciones encaminadas a respetar los derechos fundamentales de los Estado parte, así como a promover y difundir un proceso interno y externo, enfocados a un sistema de igualdad y responsabilidad mediante la difusión de información brindando asesoría a todas los Estados parte, respetando e implementando derechos en su legislación interna y externa.

Así la competencia de esta convención debe ser respetada, en caso contrario puede ser promovida por cualquier persona o grupo gubernamental de un Estado parte reconociendo su validez mediante la declaración, de esta forma solamente recibirá quejas que se presenten con la información del representante así como los datos necesarios para poder atender su problema y dar continuidad al mismo.

⁴³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, se conformara de siete jueces nacionales de los Estados miembros, los cuales tendrán facultad para conocer y resolver casos que afecten al gobernado, deberán ser competentes en la materia de derechos humanos, cada caso será analizado ya que al ser especialistas en la materia aplicaran un criterio jurídico más amplio en el ámbito internacional.

Si bien la relación que se da entre los Estados miembros y la Corte son la adopción de medidas progresivas en favor de los derechos humanos, también están las consultas las cuales servirán para aclarar el procedimiento y aplicación de leyes, ya que al existir inconsistencia en estos procesos lo mejor es pedir aclaración de situaciones, la cual consistirá en dar una opinión acerca de la compatibilidad entre leyes tanto internas como los organismos internacionales.

De esta manera, a continuación se estudiara los derechos humanos reconocidos por esta convención y que de igual manera puede ser reclamado su reconocimiento en nuestro sistema nacional.

En este orden de ideas el artículo 7° de esta convención establece el derecho de la libertad en los siguientes términos:

“Toda persona tiene derecho a la libertad y a la seguridad personal, Toda persona privada de libertad tiene derecho a recurrir ante un juez o tribunal competente, a fin de que éste decida, sin demora, sobre la legalidad de su arresto o detención y ordene su libertad si el arresto o la detención fueran ilegales”.⁴⁴

La libertad que tiene el gobernado es amplia sin embargo esta no debe ir en contra de las leyes establecidas, ya que esta convención reconoce la libertad de sus derechos mediante un debido proceso frente las autoridades competentes, en el caso de las autoridades administrativas estas solicitaran al contribuyente el pago correspondiente concediéndole la libertad de demostrar sus actos jurídicos.

⁴⁴Convención americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José), 7 al 22 de noviembre de 1969, véase: http://www.oas.org/dil/esp/tratados_B32_Convencion_Americana_sobre_Derechos_Humanos.pdf.

La garantía de Audiencia así como las garantías judiciales, harán efectivo el cumplimiento de este derecho el cual se establece en el artículo 8° que establece:

“Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debida garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter”.⁴⁵

La garantía de audiencia se reconoce a nivel internacional ante tribunales, mediante un juez competente en la materia quien se encargara de estudiar la situación de la persona nacional o extranjera según sea el caso, por lo cual se conocerán de diferentes materias entre ellas la materia Fiscal.

Al aplicar leyes nacionales e internacionales, estas deben estar dentro del marco legal vigente, ya que de no ser así se estará incumpliendo con la garantía de irretroactividad y legalidad, las cuales se establece en el artículo 9°:

“Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.⁴⁶

Por lo que todo acto que emitan las autoridades dentro de nuestro territorio nacional así como en el ámbito internacional debe estar fundado, y en materia fiscal se deberá aplicar este criterio al pago correspondiente de contribución debido a que de esta forma se podrá saber si la carga que tiene el contribuyente es la adecuada o se le está imponiendo una carga que no le corresponda.

Por otra parte la igualdad es un derecho muy importante que establece esta convención en su artículo 24 el cual menciona:

“Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley”.⁴⁷

⁴⁵ Idem.

⁴⁶ Idem.

⁴⁷ Idem.

Este ordenamiento establece principios que nuestro sistema ha implementado como el principio de igualdad el cual reconoce a los extranjeros quienes tendrán que aportar al gasto publico de manera equitativa y proporcional al igual que los nacionales por lo cual su aplicación se da dentro de nuestro territorio, con el fin de aplicar un sistema igualitario sin discriminación para todos los contribuyentes.

La aplicación de ordenamientos internacionales ha logrado que nuestro sistema jurídico tributario implemente las bases de un sistema justo y equitativo logrando la recaudación de contribuciones destinadas al gasto público, por lo cual es necesario hacer un estudio sobre la relación jurídica tributaria, los sujetos que la conforman y cuáles son los derechos y obligaciones que deben cumplir.

Capítulo 2. El contribuyente y las obligaciones que se desprenden de la Relación Jurídica Tributaria.

2.1. La relación Jurídica Tributaria.

La Potestad impositiva del Estado se ejercita a través del proceso legislativo, esto con la finalidad de que como la ley es general y obligatoria, crea un vínculo entre los sujetos. “Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de relación jurídica tributaria”⁴⁸.

El Estado está obligado a establecer normas tributarias que cubran el gasto público, las cuales tendrán que ser satisfechas, mediante el pago del contribuyente, creándose de esta forma una relación entre ambas partes otorgándoles derechos y obligaciones para cada una de ellas, con el fin de

⁴⁸Delgadillo Gutiérrez Luis Humberto, *principios de derecho tributario*, ed 4ta Ed Limusa: Noriega, México, 2006, p89.

establecer contribuciones y que estas se destinen al gasto público para beneficiar a la colectividad.

Para que el Estado pueda exigir al contribuyente la obligación de contribuir, antes debe existir la manifestación en ley, es decir, la relación jurídica tributaria, la cual se define como: “el enlace o vínculo legal que se estatuye entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación contributiva, para que se conozca a ciencia cierta cuando a nacido el deber conducente, quien debe pagarlo, y a quien compete determinarlo y pagarlo”.⁴⁹

De lo antes mencionado se puede entender que los sujetos de la relación jurídica tributaria únicamente serán el sujeto activo y el sujeto pasivo, quienes estarán vinculados una vez que se halla establecido la norma tributaria, de esta forma nacen obligaciones donde uno de ellos tendrá el deber de imponer mientras que el otro sujeto tendrá el deber de pagar.

El concepto de obligación tiene su origen en la antigua roma en la época posclásica, haciendo referencia a las Instituciones de Justiniano, se define como: (obligatio est iuris vinculum, quo necessitate adstringimur alicuis solvendae rei secundum nostrae civitatis iura) “obligación es el vínculo jurídico que nos constriñe a pagar alguna cosa conforme al Derecho de nuestra ciudad”⁵⁰

De lo mencionado se puede entender a la obligación como aquel vínculo jurídico que tiene el gobernado con el Estado, la cual para poder ser exigible necesita estar en ley o determinado por las partes si a si lo convienen, debido a que su fin es que el ciudadano cumpla con lo establecido, esta obligación se podrá cubrir de diversas formas, una es el pago o entrega de un bien.

⁴⁹Sánchez, Gómez, Narciso, op.cit., p.392.

⁵⁰ Bialostosky De Chazan, Sara, *Panorama del Derecho Romano*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 2007, p118.

De esta manera el autor Bejarano Sánchez Manuel indica que “La obligación es la necesidad jurídica que tiene la persona llamada deudor, de conceder a otra, llamada acreedor, una prestación de dar, de hacer o de no hacer...”⁵¹ por lo cual para que una obligación nazca y se vuelva exigible se debe establecer un vínculo entre las partes, en el cual la carga que se determine será para el sujeto deudor.

La obligación de dar se refiere a la entrega del objeto o bien, la cual es definida en el Código Civil Federal que es de aplicación supletoria en materia Fiscal, según el Artículo 2011 del Código Fiscal de la Federación el cual indica:

“La prestación de cosa puede consistir:

- I. En la traslación de dominio de cosa cierta;
- II. En la enajenación temporal del uso o goce de cosa cierta;
- III. En la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida”.⁵²

Cuando las partes establezcan o pacten la entrega de una cosa u objetos, estos deben cumplir ciertas características, como lo es la entrega del bien en óptimas condiciones, también puede ser que se haga uso de los objetos con la finalidad de cubrir la deuda con la condición de que estos no sufran algún daño irreparable.

En materia Fiscal la prestación del tributo es un derecho que tiene el acreedor y el cual no puede modificar, si no que al contrario tiene la responsabilidad de interpretar y adaptar a su voluntad sobre el acto administrativo, esto será al emitir su criterio de interpretación sobre las normas ya establecidas o al realizar un análisis jurídico sobre la situación de los contribuyentes con algún adeudo.

El nacimiento de la relación jurídica tributaria exige la verificación de hechos, los cuales quedan definidos como supuestos de la obligación, “el presupuesto se compone de los siguientes elementos: hechos objetivos contenidos en la definición legal de presupuesto, los sujetos que pagaran un gravamen y que se vinculan con

⁵¹ Bejarano Sánchez, Manuel, *Obligaciones civiles*, 6ª ed., México, Editorial Oxford, 2010, p4.

⁵²Código Civil Federal.

el sujeto activo, la base de medición la cual se establece para determinar el monto del pago, la limitación por el tiempo y el espacio en el que se aplicara”.⁵³

Al establecerse la relación jurídica tributaria se crea el vínculo entre sujeto activo y pasivo con la finalidad de determinar a quién corresponde y compete aplicar contribuciones y cuál es la persona obligada al pago de la misma, el enlace se da cuando una norma jurídica con carácter general obligatorio describe el hecho imponible. Por consiguiente la relación jurídica tributaria establece las obligaciones tributarias para ambas partes sin preferencia.

Existen diversos caracteres que se vinculan con la relación jurídica Tributaria los cuales son: es una relación de DERECHO PUBLICO, EX LEGE, y su NATURALEZA que es OBLIGACIONAL pagar el tributo por ejemplo del tributo por mencionar algunas, por lo cual es necesario mencionar cual es la finalidad de cada uno de ellos así como la importancia que tienen dentro de nuestro sistema jurídico.

En este orden ideas, la relación de DERECHO PUBLICO se presenta cuando hay una implementación de tributos, al establecerse contribuciones estas deben tener la finalidad de satisfacer el gasto público y no intereses personales, este derecho tiene una relación con el Estado de carácter financiero de manera que al establecer diversas contribuciones se logre cubrir el gasto público beneficiando a la comunidad.

La característica EX-LEGE, indica que es una relación normativa o que deriva de la ley, vinculando esto con el principio de legalidad, quiere decir que el cobro de contribuciones debe estar en leyes aprobadas y vigentes, por tal motivo la identificación de actos que tenga establecido el contribuyente deben ser

⁵³ Alonso González, Luis Manuel, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Barcelona, Editorial Atelier, 2013, p256

mencionados en las leyes y no solo imponerse, de esta forma se podrá identificar actos gravables y su cobro.

Es importante mencionar que la NATURALEZA OBLIGACIONAL “puede emanar de cualquier disposición jurídica dictada por autoridad competente, ya sea esta de carácter legislativo o administrativo, como un reglamento, un derecho delegado, o un acuerdo gubernamental, a condición de que le haya dictado una autoridad competente, y sea general, impersonal y abstracta”⁵⁴.

Por lo cual la finalidad de la naturaleza obligacional es que la propia autoridad competente establezca la validez y reconocimiento de las obligaciones dentro de la misma materia en este caso el derecho Fiscal, de esta forma los elementos de la obligación como: los sujetos, el vínculo entre otros, serán obligatorios.

2.1.1. El sujeto activo de la Relación Jurídica Tributaria

El sujeto activo se conoce con el nombre de Estado, es el titular de la potestad tributaria, por lo cual la definición de esta figura de la relación jurídica tributaria es la siguiente: “el acreedor de la prestación pecuniaria en que se concreta formalmente la obligación tributaria y mas genéricamente como aquel a quien se le adeuda una prestación fiscal consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar.”⁵⁵

Otra denominación con la que se le conoce al sujeto activo es la de acreedor, dicha calidad recae sobre el Estado como ente soberano, investido de potestad tributaria debido a que cuenta con la facultad para establecer y exigir el pago de contribuciones, pago al que no puede renunciar y está obligado al solicitar debido a que al establecerse la relación jurídica tributaria su deber es el de recaudar y establecer contribuciones.

⁵⁴ Mabarak, Doricela, op. cit., p162.

⁵⁵Ortega Maldonado, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2004, p363.

Existen diferentes sujetos activos reconocidos aparte de la federación, los cuales se establecen en la constitución en el Artículo 31 fracción IV que establece:

Son obligaciones de los mexicanos:

“Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan...”⁵⁶

La finalidad del sujeto activo es el recaudar los ingresos tributarios, sin embargo al ser tan amplia la carga tributaria, tendrá que hacerlo en sus tres a niveles de gobierno, es decir Federal, Estatal y Municipal, cada uno con la facultad de hacer el cobro y manejo correspondiente de las contribuciones establecidas en ley.

De los tres órganos de gobierno establecidos es importante mencionar que la federación y los Estados cuentan con plena potestad jurídica tributaria mientras que los municipios solamente pueden administrar libremente su hacienda y así lo establece el artículo 115 constitucional fracción IV que menciona lo siguiente:

“Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...”⁵⁷

Debido a esto los municipios podrán hacer el cobro de algunas contribuciones cuando así lo establezcan los ordenamientos correspondientes, ya que su finalidad versara en la forma de administrar y hacer el uso correspondiente de los bienes con los que cuenta.

La norma jurídica que establece al sujeto activo, debe ser obligatoria y de carácter general es decir que su aplicación será en todo el territorio nacional sin excepción, esto incluye a los Estados y Municipios, los cuales están facultados a recaudar todas aquellas contribuciones que la ley establezca, de esta forma el fundamento

⁵⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

⁵⁷ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

e implementación de nuevas contribuciones e impuestos solo podrá devenir de imposición normativa, lo cual garantiza que se respete el destino de la contribución al gasto público.

El nacimiento de la relación jurídica tributaria se establece con el fin de destinar la recaudación al Estado, de esta forma el sujeto activo hará el cobro correspondiente de las contribuciones, mediante órganos facultados en ley, también con la ayuda de servidores públicos que se encarguen de revisar que los sujetos pasivos estén cumpliendo con su obligación y de no ser así exigir el pago.

El fisco cuenta con facultades ejecutivas, las cuales le facilitan el cobro de las contribuciones y a partir de estas volver más seguro el cumplimiento del contribuyente, algunas de las más importantes son: la utilización de medidas de apremio, el embargo precautorio, la formulación de denuncias o querrelas penales, las cuales se aplicaran en caso de incumplimiento de pago.

2.1.1. El sujeto pasivo de la Relación Jurídica Tributaria

El sujeto pasivo en su carácter de contribuyente, será quien deba contribuir a los gastos públicos del Estado, tal y como lo dispone el precepto constitucional; "su aspecto de pasividad deriva de su calidad de deudor de una obligación tributaria, es decir, es el que debe el tributo y por ello, en tanto no lo pague, su calidad es la de deudor o pasivo"⁵⁸.

El sujeto pasivo o deudor es considerado como el obligado a contribuir, lo cual se establece en el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación que menciona:

"Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".⁵⁹

⁵⁸ Ortega Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2009, p62

⁵⁹Código Fiscal de la Federación.

Al establecer en nuestro Sistema Fiscal la indicación que serán sujetos obligados, las personas físicas y morales, se está reconociendo a los particulares y a su vez a las empresas, quienes por el solo hecho de generar capital o recibirlo están destinados a contribuir para cumplir con su obligación como sujetos pasivos, ya que el Estado está obligado a exigir el pago aplicando la garantía de igualdad.

Existen diferentes clasificaciones de los sujetos pasivos, pero la clasificación que menciona Dino Jarach es la que tomaremos en cuenta y según esta, existen: “sujetos por deuda propia y con responsabilidad solidaria por la naturaleza de la obligación, otra es la de sujetos responsables por deuda ajena con solidaridad con el contribuyente, por voluntad expresa en la ley”⁶⁰.

El sujeto pasivo reconocido en nuestro sistema jurídico lo establece la constitución con el fin de especificar quienes tendrán que contribuir y aportar al gasto público, en el caso específico de la materia Fiscal la ley debe reconocer o mencionar características que ayuden a saber las diferentes clases de sujetos obligados y la forma en que deben aportar de no ser así estas no tendrá validez alguna.

Por lo que la aplicación y reconocimiento de sujetos responsables por deuda ajena con solidaridad, será cubierta por un tercero ajeno quien se compromete a realizar el pago del Crédito Fiscal del deudor, esto se aplicará y reconocerá siempre que lo establezca un ordenamiento, ya que este es el que da la formalidad para poder ser aplicado a nuestro sistema o bien a otros de esta misma naturaleza, en este orden de ideas las autoridades recibirán el pago correspondiente de la deuda.

Otra clasificación es la de Sergio Francisco de la Garza quien menciona a los sujetos de la relación jurídica tributaria de la siguiente forma: “Sujeto pasivo principal, por adeudo ajeno, responsable por sustitución, responsable por

⁶⁰ Jarach, Dino, *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo- Perrot, 1982, pp177-179.

solidaridad, responsable objetivamente”⁶¹ los cuales se han establecido en nuestro sistema tributario con el fin de que se satisfaga la deuda que tienen con el Estado.

La aplicación y reconocimiento que establece la ley sobre algunos obligados responsables al pago tributario, tiene la finalidad de que la deuda no se vea imposible de cumplir, por lo cual la aplicación para el pago de deudas en la relación jurídica tributaria indicara la responsabilidad del principal y los demás, también será para aquellos que acepten la obligación de cubrir el crédito Fiscal.

Los extranjeros también serán sujetos pasivos obligados a cubrir el pago correspondiente de contribuciones así lo establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1 párrafo primero que establece:

Artículo 1.- “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos...”⁶²

Por lo cual todas las personas físicas o morales incluidas las nacionales y extranjeras estarán obligadas a tributar parte de sus ingresos por el hecho de residir en el país o por generar ingresos por alguna actividad laboral o de negocios según sea el caso, de esta forma todos aportaran al gasto público.

Para que el sujeto pasivo de la obligación adquiera la calidad de sujeto obligado se necesita de los siguientes criterios los cuales son: capacidad, residencia, domicilio, nacionalidad. Estos son fundamentales para que se adquiera el reconocimiento en la relación jurídica tributaria y de esta forma saber a qué sujeto activo estarán vinculados, las personas físicas y morales obligadas al pago.

La capacidad jurídica “se refiere al conjunto de derechos y obligaciones que pueden ser asumidos por una persona, física o moral”⁶³ este criterio es necesario

⁶¹ De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 27^a ed., México, Editorial Porrúa, 2006, pp492-511

⁶² Cfr. Artículo 1 primer párrafo, CFF, Vigente.

⁶³ *Ibidem* p112.

para los sujetos pasivos de la obligación jurídica tributaria, ya que al momento de manifestar su voluntad, el contribuyente contara con la capacidad la cual le de legalidad a sus actos, de esta forma podrá ejercer diversos actos administrativos.

En este orden de ideas la residencia es un atributo con el que cuentan tanto las personas físicas como las morales nacionales y extranjeras y tiene como propósito hacer del conocimiento del Estado sobre el lugar donde se podrá localizar al contribuyente, de esta forma la autoridad determinara su competencia, y podrá ejercer facultades de comprobación que ayudaran a fijar las bases para liquidar los créditos.

Para saber cuando una persona se considera residente en México es necesario acudir al Código Fiscal de la Federación en su Artículo 9° el cual establece:

Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

a) "Las que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

1. Cuando más del 50% de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.

2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.

b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero".⁶⁴

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

La residencia se establece para personas físicas y morales, los cuales están obligados a dar aviso a las autoridades en caso de que quieran realizar cambios y permanecer en otro lugar. Así, en el caso de personas físicas informaran a la autoridad sobre cualquier cambio de residencia, por su parte las personas morales adquirirán esta condición cuando hagan del conocimiento a la autoridad correspondiente la ubicación de su centro principal de negocios.

⁶⁴ Código Fiscal de la Federación, vigente.

Por otra parte el concepto de nacionalidad se puede entender como “la pertenencia a un Estado, por razón de nacimiento o posterior adopción de la condición de súbdito del mismo, implica para la persona la obligación de pagar contribuciones, incluso si no reside en el país,”⁶⁵ de lo antes mencionado se puede entender que el contribuyente al contar con una nacionalidad se obliga a cumplir con la obligación jurídica tributaria debido al vínculo que tiene con el país de origen.

En materia Fiscal el domicilio fiscal de los contribuyentes se establecen en el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 10° el cual menciona lo siguiente:

Se considera domicilio fiscal:

I. “Tratándose de personas físicas:

a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.

c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

II. En el caso de personas morales:

a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.

b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente⁶⁶.

Existen diversas clases de domicilio pero la definición que nos interesa es la que se usa para efectos fiscales, ya que “es útil para poder determinar ante que autoridades debe cumplirse con las obligaciones fiscales de los contribuyentes,

⁶⁵ Venegas Álvarez Sonia, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Editorial Oxford, 2010, p21.

⁶⁶ Código Fiscal de la Federación, vigente.

además para que estas realicen las visitas domiciliarias, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas y determinar la competencia de las autoridades jurisdiccionales y administrativas.”⁶⁷

El domicilio Fiscal se establece con la finalidad de que tanto personas físicas como morales informen al Estado sobre la actividad que estén desempeñando o que realizaran, ya que será el lugar donde cumplirán las obligaciones y deberes tributarios, es importante precisar la ubicación del contribuyente para asegurar que la autoridad está actuando dentro de su circunscripción territorial y su competencia.

2.1.2. El contribuyente.

Para poder comprender el significado de la figura conocida como contribuyente es necesario hacer mención de su definición, la cual es de gran importancia para el derecho Fiscal y se establece como: “el sujeto que está obligado al pago del tributo por un título propio, y por naturaleza, porque con respecto a él se verifica la causa jurídica del tributo.”⁶⁸

De lo antes mencionado se entiende que tanto las personas físicas como las morales serán conocidas como contribuyentes, ya que ambas se establecen en la norma y tienen la obligación de cubrir el gasto público, esta acción se cumplirá mediante el pago tributario correspondiente, por otra parte ellos tendrán derechos y obligaciones aplicando los principios de equidad, proporcionalidad e igualdad.

El Código Fiscal de la Federación en el citado Artículo 1º reconoce la figura del contribuyente, como aquel que aportara al gasto público, pues en su parte conducente indica:

⁶⁷ Fernández Martínez, op. cit., p246.

⁶⁸ Jarach Dino, op. cit., p169.

“Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas...”⁶⁹

De lo mencionado se puede entender que la denominación que se le da a las personas físicas y morales en materia Fiscal será la de contribuyente, quien contara con la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones según lo establezcan las leyes, de esta forma tendrán reconocimiento frente al Estado.

La implementación de un sistema tributario implica la obligación del sujeto pasivo conocido como contribuyente para cubrir el gasto público, con la finalidad de aportar parte de su capital al Estado, se vuelve importante este sujeto porque al aportar esta posibilitando los recursos necesarios para que el Estado otorgue a la comunidad servicios públicos con lo recaudado.

Por lo que “La doctrina distingue entre contribuyentes de derecho y contribuyentes de hecho. El primero es la persona obligada al pago frente a las autoridades hacendarias, en tanto el segundo es quien en definitiva soporta materialmente la carga del tributo”⁷⁰. El reconocimiento de derechos y obligaciones lo tiene el contribuyente de derecho y sobre el segundo no tendrá relación con las autoridades Fiscales.

Así, el contribuyente se establece en diferentes ordenamientos con la finalidad que este se reconozca como una figura obligada con el Estado, por consiguiente sus derechos y obligaciones nacen cuando el hecho generador ha quedado establecido, de esta forma deberá aportar una cantidad determinada de su capital al gasto público, de no ser así las autoridades administrativas se obligan a exigir el pago.

⁶⁹Código Fiscal de la Federación, vigente.

⁷⁰ Venegas Álvarez Sonia, op. cit, p108.

2.2. Principales obligaciones del sujeto pasivo.

Es importante precisar que existen diversas obligaciones que tiene que cumplir el sujeto pasivo dentro de las más reconocidas están, la obligación de dar, consiste en el pago de contribuciones en tiempo y forma los cuales deben estar establecidos por ordenamientos fiscales, mientras que las de hacer se refieren a actos positivos que deberá realizar el sujeto pasivo como el dar aviso, hacer declaraciones y manifestaciones del manejo de su contabilidad, libros y documentos respectivos, los cuales presentaran cuando la autoridad se lo solicite.

La inscripción al Registro Federal de Contribuyentes es una de las principales obligaciones establecida en el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 27 el cual señala:

“Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y, en general, sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código”.⁷¹

Es importante que el contribuyente mantenga informado al Estado sobre las actividades que desempeña periódicamente, ya que de esta forma se podrá mantener un control de aquellas personas que están cumpliendo con su obligación así como de aquellos que no lo hacen y cometen una infracción por falta de pago.

Otras obligaciones reconocidas son las de no hacer, las cuales se reconocen por abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal como: “la introducción de mercancías sin el pago debido de impuestos, no transportar

⁷¹ Código Fiscal de la Federación, vigente.

productos gravados por ley sin que estén amparados por la documentación requerida, esto será al no alterar o destruir sellos oficiales, estampas, etc.⁷²

La obligación de no hacer se puede ejemplificar en el Código Fiscal de la Federación en el artículo 75 fracción II inciso a) el cual establece que:

Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:

II “También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes”⁷³.

Cuando el contribuyente exhibe documentos a las autoridades administrativas y también cuando realiza operaciones en materia de comercio exterior estos tendrán que contener características que los hagan reales y legales ya que de no hacerlo, se harán acreedores a una sanción administrativa.

Las de tolerar se relacionan con la actividad que realiza la autoridades hacendarias para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente evitando de esta forma la evasión de algunas contribuciones, estas pueden ser al realizar auditorías, visitas de inspección revisión de libros, documentales, locales y bodegas propiedad de los causantes.

La obligación de tolerar es realizada por las autoridades administrativas y un ejemplo de ello es lo que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 45 el cual establece:

“Los visitados, sus representantes o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores

⁷² Cfr, Ponce Gómez, Francisco, *Derecho Fiscal*, 12^a ed., México, Editorial Limusa, 2009, pp108-109.

⁷³Código Fiscal de la Federación, vigente.

podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita”⁷⁴.

Las visitas domiciliarias que realicen las autoridades competentes deberán ser aceptadas por los contribuyentes, esto lo realizara al permitirles a los mismos el acceso a su domicilio fiscal verificando y dando cumplimiento a lo establecido en ley.

2.2.1. Cumplimiento de las obligaciones formales.

El derecho Fiscal cuenta con diferentes ramas que ayudan a tener un sistema de cobro eficiente, en materia tributaria, se conoce como Derecho Tributario Formal, el cual se define como: “aquel 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, entendiéndola en un sentido más amplio.”⁷⁵

En este sentido la aplicación del derecho tributario tiene la finalidad de recaudar los ingresos de las personas conocidas como contribuyentes con el propósito de satisfacer el gasto público, conforme a leyes que imponen la obligación al particular, quien tendrá que cumplirla mediante trámites administrativos los cuales tendrán que ser realizados durante el plazo establecido, en caso contrario será sancionado.

Cabe señalar las obligaciones formales también se conocen como administrativas, ya que como su nombre lo dice, son tramites que debe realizar el particular, debido a que el Estado así lo establece en las leyes Fiscales, siendo esta una obligación que realizara el contribuyente de manera personal, por lo cual otorgara información de sus actividades y otros datos que satisfagan la formalidad que exige el Estado.

⁷⁴Idem

⁷⁵Castejón García Gabino, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Velasco, México, 2002 p8.

Otros ejemplos de las obligaciones formales son, la de llevar contabilidad, la de presentar avisos, manifestaciones y declaraciones lo cual se establece en el artículo 28 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación el cual establece:

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

I. La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes...⁷⁶

La formalidad de este acto se presenta cuando el contribuyente resguarda y mantiene en orden la documentación correspondiente que en su momento le solicite la autoridad administrativa, de esta forma el Estado se mantendrá informado del cumplimiento de obligaciones que realice el sujeto pasivo.

2.2.2. Cumplimiento de las obligaciones materiales.

Las obligaciones materiales también se conocen como sustantivas, ya que su finalidad es la de establecer lineamientos que tengan un vínculo el cual sea lógico y necesario para tributar, por lo cual su carácter será obligatorio esto quiere decir que será exigible mediante el pago de una cantidad de dinero o mediante bienes en especie, el objeto de esta consiste en un dar con el cual dará cumplimiento.

El pago en especie se encuentra fundamentado en el Código Civil Federal en su artículo 2063 lo cual menciona lo siguiente:

“El deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas. Esta cesión, salvo pacto en contrario, sólo libera a aquél de responsabilidad por el importe líquido de los bienes cedidos....”⁷⁷

⁷⁶Código Fiscal de la Federación, vigente.

⁷⁷ Código Civil Federal, vigente.

Para el cumplimiento de las obligaciones materiales, la ley establece diversas formas para cubrir sus deudas, una de estas es el pago en especie, el cual se efectúa cuando el deudor cede sus bienes al acreedor, con el fin de que estos cubran la deuda parcial o total establecida entre las partes.

Por lo cual la obligación material se define como: “aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie.”⁷⁸

De lo antes mencionado se entiende, que la obligación sustantiva será aquella imposición que establece el Estado en una norma, ya que esta imposición recae sobre el sujeto pasivo, quien podrá cubrirla de dos formas una mediante el pago en efectivo y la otra será en especie o al entregar un bien que satisfaga el monto.

El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación menciona la forma en que estas obligaciones se cumplirán, por lo cual se establece:

“...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.

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.

III. (Se deroga)...”⁷⁹

Así, el Estado establece un plazo determinado para realizar el pago de las contribuciones, por lo cual el cumplimiento de las obligaciones materiales lo efectuara el sujeto pasivo, y lo demostrara mediante documentos que acrediten su

⁷⁸Garza Sergio Francisco, op. cit., p420

⁷⁹Código Fiscal de la Federación, vigente.

actuación ante la autoridad, en caso de no cubrir el crédito fiscal se hará acreedor a una sanción.

2.3. Derechos del Contribuyente.

El contribuyente al ser sujeto de la relación jurídica tributaria y estar reconocido en la Constitución puede hacer valer sus derechos como gobernado, ya que estos se conceden a todos los individuos por igual, debido al reconocimiento de esta figura en diversas materias se han implementado algunos derechos que garantizan la protección del sujeto pasivo frente al Estado y a su vez ayudan a las autoridades administrativas a tener un control de las personas físicas y morales.

Algunos derechos reconocidos en el Código Fiscal de la Federación son: “Recibir asistencia y orientación gratuita, Obtener la devolución de saldos a favor de impuestos que procedan, de que las autoridades fiscales guarden confidencialidad y reserva de tus datos y demás información que conozcan los servidores públicos, corregir tu situación fiscal cuando te sea practicada una auditoría, pagar en parcialidades cuando las autoridades fiscales te determinen adeudos”⁸⁰.

En este sentido el otorgar asistencia al contribuyente es un derecho que debe respetar la autoridad y se establece en el artículo 33 inciso a) del Código Fiscal de la Federación, el cual menciona:

Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a).- “Explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes”.⁸¹

⁸⁰Página del Servicio de Administración Tributaria, http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Paginas/derechos_cff.aspx.

⁸¹Código Fiscal de la Federación, vigente.

Para que el contribuyente pueda tener un mayor entendimiento de las leyes fiscales y su aplicación esta debe ser clara, sin tantos tecnicismos, esto mediante la difusión de los diferentes medios y redes sociales.

El derecho a Obtener la devolución de los saldos a favor de impuestos se establece en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 22 el cual indica en su parte conducente:

“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente... En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate.”⁸²

El realizar el pago de las contribuciones establecidas en ley es obligación de los contribuyentes, sin embargo hay ocasiones en las que se realiza un pago en exceso, al ocurrir este supuesto la autoridad se obliga a devolver dicho monto, por su parte la autoridad verificara si su derecho no ha prescrito.

Por lo que el determinar el crédito Fiscal es un derecho que se establece en el Código Fiscal de la federación en su artículo 6 tercer párrafo el cual establece:

“...Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”⁸³

Por lo cual se puede entender que “la determinación de las contribuciones pueden hacerla los propios contribuyentes, lo cual se conoce como autodeterminación impositiva”⁸⁴ por lo cual la determinación de las contribuciones y las obligaciones corresponden a los contribuyentes, salvo que los ordenamientos vigentes establezcan a las autoridades administrativas como aquellas obligadas.

⁸²Código Fiscal de la Federación, vigente.

⁸³ Código Fiscal de la Federación, vigente.

⁸⁴Carrasco Iriarte, Hugo, op. cit., p224

2.3.1. Principio de Secrecía.

La secrecía o secreto se define como: “conocimiento al que tienen acceso exclusivo los que dominan una ciencia, arte o técnica,”⁸⁵ en materia Fiscal esta se lleva a cabo cuando las autoridades administrativas reciben y salvaguardan los documentos que los contribuyentes le otorgan, aplicando la secrecía como un derecho que tiene la persona sobre su información personal.

El secreto fiscal es aquel derecho que impone el poder legislativo a las autoridades competentes, este se considera una obligación de no hacer ya que la autoridad no podrá hacer mal uso de dichos documentos proporcionados por el contribuyente y solo cuando las leyes lo establezcan y con fines lícitos que no contravengan la seguridad del sujeto de la obligación podrá utilizarlo, de no ser así se estaría violando su derecho.

El secreto fiscal se asocia con la recaudación de información reservada, misma que se reconoce en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental que en el artículo 14 menciona:

Como información reservada podrá clasificarse aquella cuya difusión pueda:

- I. “Comprometer la seguridad nacional, la seguridad pública o la defensa nacional;
- II. Menoscabar la conducción de las negociaciones o bien, de las relaciones internacionales, incluida aquella información que otros estados u organismos internacionales entreguen con carácter de confidencial al Estado Mexicano;
- III. Dañar la estabilidad financiera, económica o monetaria del país;
- IV. Poner en riesgo la vida, la seguridad o la salud de cualquier persona, o
- V. Causar un serio perjuicio a las actividades de verificación del cumplimiento de las leyes, prevención o persecución de los delitos, la impartición de la justicia, la recaudación de las contribuciones, las operaciones de control migratorio, las estrategias procesales en procesos judiciales o administrativos mientras las resoluciones no causen estado”.⁸⁶

La información reservada estará a cargo de las autoridades y al igual que la documentación que resguardan de los contribuyentes a estas también se les

⁸⁵Quijada Rodrigo, *Enciclopedia Jurídica*, Vo, VIII-I, OMEBA, México, 2005. p1770

⁸⁶Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información, vigente, publicada en el DOF el 11 de junio de 2002, véase: <http://inicio.ifai.org.mx/LFTAIPG/LFTAIPG.pdf>

aplicara la secrecía ya que solamente se otorgaran estas en casos que establezcan las leyes, con la finalidad de mantener la seguridad del contribuyente.

La reserva de documentos como derecho se reconoce en la ley Federal de los Derechos del Contribuyente en su artículo 2° fracción VII el cual establece:

Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

VII. "Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación".⁸⁷

En esta ley se puede observar la aplicación del principio de secrecía como un derecho que tiene el contribuyente, debido a que al momento de exhibir la documentación solicitada ante las autoridades se le otorgara confidencialidad de sus datos personales, de este modo la responsabilidad estará a cargo de la autoridad.

La secrecía que deben cumplir las autoridades con respecto a la información de los contribuyentes la establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 69 el cual establece:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes...⁸⁸

Las autoridades Fiscales tendrán la responsabilidad sobre los documentos de los contribuyentes, pero también deben estar facultadas por la ley para poder tener en reserva dichos documentos, de esta forma se le dará prioridad a los documentos que se encuentran en el supuesto de reserva de documentación de datos generales.

⁸⁷Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, vigente.

⁸⁸Código Fiscal de la Federación, vigente.

La temporalidad que tendrán las autoridades para resguardar los documentos exhibidos se establece en nuestro máximo ordenamiento en el Artículo 6 inciso A párrafo I que a la letra dice:

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

I. "Toda la información en posesión de cualquier autoridad, entidad, órgano y organismo de los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, órganos autónomos, partidos políticos, fideicomisos y fondos públicos, así como de cualquier persona física, moral o sindicato que reciba y ejerza recursos públicos o realice actos de autoridad en el ámbito federal, estatal y municipal, es pública y sólo podrá ser reservada temporalmente por razones de interés público y seguridad nacional, en los términos que fijan las leyes"⁸⁹.

La temporalidad que se les establece a las autoridades sobre los documentos resguardados tiene un plazo determinado, debido a que así se evitara hacer mal uso de dichos documentos devolviendo estos a la persona que los exhibe, sin afectar sus intereses personales y su esfera jurídica.

Por otra parte el Código Fiscal de la Federación establece la responsabilidad que adquieren los funcionarios públicos con respecto a la reserva de documentos que presente el contribuyente, esto se menciona en el artículo 69 el cual establece:

El personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación. Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código. Dicha reserva tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, así como la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 de este Código.

La reserva de documentos es responsabilidad de las autoridades competentes, por otra parte no todos los documentos quedaran bajo su resguardo ya que otros

⁸⁹Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, vigente.

órganos e instituciones lo pueden requerir y por consiguiente se les tendrá que proporcionar, esto ayudara a resolver la situación del gobernado.

2.4. La Buena Fe en los actos del contribuyente

La buena fe tiene una aplicación en diferentes ramas del Derecho como lo es en la materia civil, la cual lo define como: “principio jurídico que hace referencia al obrar con honradez, lealtad y veracidad”, debido a esto la buena fe se aplicara en diferentes ramas del derecho, pero con la misma finalidad que tienen todos los sujetos la cual consiste en actuar y conducirse con verdad sobre los actos.

El Código Civil del Distrito Federal reconoce tanto la buena como la mala fe las cuales se establecen en su artículo 806 indicando:

“Es poseedor de buena fe el que entra en la posesión en virtud de un título suficiente para darle derecho de poseer. También es el que ignora los vicios de su título que le impiden poseer con derecho. Es poseedor de mala fe el que entra a la posesión sin título alguno para poseer; lo mismo que el que conoce los vicios de su título que le impiden poseer con derecho”.⁹⁰

De lo antes mencionado se puede entender que el sujeto de la obligación puede actuar de dos formas, una es de buena fe en donde se le otorga un derecho sobre la posesión de un objeto o bien sin conocer si tiene alguna carga, la otra de mala fe donde el sujeto se apropia del objeto sin tener el derecho sabiendo de las consecuencias que traerá dicha actuación.

La aplicación de la buena fe en los actos administrativos encuadra cuando el contribuyente actúa de manera honesta al creer haber cubierto su obligación de pago correspondiente pero, la autoridad en ejercicio de sus facultades al analizar su situación Fiscal mediante una revisión se da cuenta de la falta de pago del crédito Fiscal, es hasta ese momento que del incumplimiento del sujeto tendrá la justificación para actuar.

⁹⁰Código Civil del Distrito Federal, vigente.

Es importante mencionar que si se establecen leyes fiscales con un lenguaje sencillo y claro el contribuyente podrá cumplirlas de manera rápida, por lo cual es relevante que se estructura en los ordenamientos conceptos y criterios jurídicos sin tecnicismo, ya que la acción del contribuyente frente al sujeto activo siempre es de buena fe con el fin de aportar o cubrir sus deudas con el Estado.

Cuando el Estado establece aquellas contribuciones, impuestos o cuotas, es con el fin de que los sujetos pasivos cumplan con su obligación, por eso es necesario aplicar que en el “sistema impositivo de la autodeterminación de las contribuciones se parte de la buena fe de los contribuyentes y que estos van a cuantificar y liquidar sus adeudos fiscales con apego a la ley”.⁹¹

La autodeterminación que se establece en los ordenamientos debe ser bajo un criterio de imposición por parte de los concededores de la materia tributaria, por su parte los contribuyentes tendrán que aplicar el principio de buena fe al momento de obedecer los actos administrativos o al presentar información a las autoridades, por lo cual sus obligaciones siempre se conducirán bajo este principio.

La ley Federal de los Derechos del Contribuyente ha reconocido la buena fe y la menciona en su artículo 21 el cual a la letra establece:

“En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias”⁹².

De lo antes mencionado se puede entender que el Fisco como autoridad competente está obligado a recibir documentos y pagos de los contribuyentes de buena fe, por lo cual la autoridad administrativa deberá demostrar que la actuación sobre los créditos que no han cubierto, lo ha realizado el contribuyente de mala fe, mediante pruebas fehacientes.

⁹¹Carrasco Hugo, op. cit., p224.

⁹² La ley Federal de los Derechos del Contribuyente, vigente.

2.4.1 Instrumentos para el Cumplimiento de la Obligación

Para dar cumplimiento a las obligaciones tributarias estas deberán ser realizadas por el contribuyente o su representante legal, es por eso que deberán iniciar dicha actividad presentando documentos físicos o electrónicos, los cuales señalarán información de la persona física o moral según sea el caso, pero también tendrán que hacer declaración de aquellos gastos que realizan frente a las autoridades.

El manejo de la contabilidad implica el uso de medios electrónicos, lo cual se establece en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 28 fracción III, y IV las cuales establecen:

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, estarán a lo siguiente:

III. "Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento de este Código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

IV. Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto"⁹³.

Los medios electrónicos son importantes para la autoridad debido a que han adoptado este sistema para un óptimo control de información y documentación tanto de personas físicas como morales, ya que cada contribuyente exhibirá digitalmente su información al Servicio de Administración Tributaria.

Un instrumento que ayuda al cumplimiento de las obligaciones es el que se realiza al expedir comprobantes fiscales, ya que esta es documentación comprobatoria de los ingresos obtenidos, los cuales serán necesarios debido a los actos o actividades que realiza, el contribuyente podrá exhibir documentos digitales a la autoridad competente en la página del Servicio de Administración Tributaria.

⁹³Código Fiscal de la Federación, vigente.

Los contribuyentes a través de los comprobantes fiscales tienen el “deber formal de facilitar a la autoridad fiscal el control de la información sobre las operaciones económicas y jurídicas”⁹⁴. Algunos comprobantes son: la factura, facturas electrónicas, nota de crédito, recibo de honorarios, recibo de arrendamiento, boleto de avión, boleto expedido por maquina de comprobación fiscal, etc.

Así la declaración se define como: “todo documento por el que se manifieste o reconozca espontáneamente ante la Administración Tributaria que se han dado o producido las circunstancias o elementos, en su caso, de un hecho imponible.”⁹⁵

Por lo cual la declaración es un vinculo entre las autoridades administrativas competentes y los sujetos pasivos de la obligación tributaria debido a que el sujeto activo solicitara información precisa del contribuyente con el fin de cerciorarse de sus acciones ante el Estado, es decir si ha cumplido con el pago correspondiente de contribuciones o es acreedor a una multa o sanción según su situación Fiscal.

Las declaraciones y avisos deben cumplir ciertas formalidades que establece el Código Fiscal de la Federación en su artículo 31 primer párrafo que menciona:

“Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios, formatos electrónicos y con la información que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, enviándolos a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, debiendo cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos”.⁹⁶

Por lo que, cuando el contribuyente presenta declaraciones, avisos o informes a las autoridades administrativas, ya no solo podrá hacerlo de manera presencial ya que con el paso del tiempo ha mejorado la comunicación entre autoridad y contribuyente, mediante el uso de la tecnología, es por eso que las declaraciones se realizaran ahora mediante medios electrónicos.

⁹⁴ Venegas Sonia op. cit. p.151.

⁹⁵ Sainz De Bujanda, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Editorial Universidad Complutense, facultad de derecho, sección de publicaciones, 1991 p.313.

⁹⁶Código Fiscal de la Federación, vigente.

2.4.1.1 Buzón Tributario

En la actualidad los medios electrónicos han representado un avance para el cumplimiento de las obligaciones tributarias así como para mantener un vínculo entre contribuyente y autoridad, le otorga seguridad con respecto a sus datos personales, por otra parte las empresas también han sido beneficiadas debido a que las actividades se declararan vía internet.

El 5 de enero de 2004, se publicó en el Código Fiscal de la Federación reformado un nuevo apartado en el Capítulo II denominado De los Medios Electrónicos, en el Título I Disposiciones Generales, siendo este el inicio para la utilización de herramientas tecnológicas en la administración tributaria en nuestro país⁹⁷. Esto ayudara a que los contribuyentes den cumplimiento a sus obligaciones tributarias.

Es a partir de esta reforma cuando se implementan nuevos instrumentos y medios que ayudaran tanto a las autoridades como a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones, de esta forma la revisión e identificación de los contribuyentes frente a las autoridades será más eficiente, logrando que cualquier trámite administrativo que este a su nombre sea lícito, y no podrá incurrir en algún error o delito de manera involuntaria.

En este contexto “el 8 de septiembre de 2013. Se propuso la creación de una nueva figura denominada Buzón Tributario, regulada en el Código Fiscal de la Federación⁹⁸, ya que al ser aprobada e implementada los contribuyentes podrían hacer uso de esta y cumplir con sus obligaciones de una forma más eficiente sin la necesidad de trasladarse físicamente a un lugar específico.

⁹⁷Documento técnico- investigación, “*El Buzón Tributario a la luz de la Reforma Fiscal 2014*”, <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/buzon-tributario>.

⁹⁸El buzón tributario a la luz de la Reforma Fiscal 2014, véase: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/buzon-tributario>.

Esta figura tiene su fundamento en el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación el cual a la letra establece:

“Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.

Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer mediante reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste”.⁹⁹

El buzón tributario es un medio de comunicación entre la autoridad y el contribuyente, ya que de esta forma se podrá mantener informado al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria sobre su situación y aquellos procedimientos que el contribuyente realice, por lo cual la revisión del buzón tributario deberá ser de manera consecuente ya que es un medio de información.

Este sistema tiene la finalidad de evitarle al contribuyente demora en el cumplimiento de sus actos, así como el costo que estos pudieran generar, debido a la formalidad de los mismos, es por eso que la presentación de documentos facilitara a las autoridades en este caso al Servicio de Administración Tributaria la revisión y autenticación de la persona, dando respuesta a lo solicitado.

El establecer un sistema gratuito motiva a los contribuyentes a que adopten esta nueva modalidad, debido a que no presentara un cargo económico a su situación fiscal, si no que al contrario ayudara a mantenerse al tanto de cualquier actuación tributaria que estuviere realizando y la contestación que la misma autoridad emita, por eso es necesario que las personas físicas y morales conozcan su funcionamiento.

⁹⁹Código Fiscal de la Federación, vigente.

Los servicios que ofrece el buzón tributario vía electrónica tanto a las personas físicas como morales son los siguientes: notificaciones de los actos administrativos, recepción por parte de los contribuyentes y otros servicios que informaran sobre su situación fiscal, de esta forma el acceso al buzón tributario podrá ser más fácil y se podrá mantener una relación entre autoridad y obligado.

El buzón tributario “es un acto presencial que cuenta con validez ante las autoridades administrativas”¹⁰⁰, es por eso que este acto conlleva diversas obligaciones entre las cuales esta, la de resguardar su información para que al momento en que se presenten ante la autoridad se compruebe la fecha de emisión del documento entre otras formalidades, es por eso que la pérdida de documentos genera una sanción debido a que son documentos con validez oficial.

La práctica de las notificaciones electrónicas ha facilitado el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de la autoridad ya que el acceso a los medios electrónicos incrementa la posibilidad de que las autoridades cumplan con el deber de avisarles tanto a personas físicas como morales que hayan inscrito su registro federal de contribuyentes permitiéndoles el servicio del buzón tributario correspondiente.

Es importante referir que el uso del buzón tributario, sin embargo también conlleva desventajas para el contribuyente, como la falta de información ya que muchos contribuyentes ignoran la existencia de este acto, así como también el uso que se le puede dar para que sus trámites sean más rápidos y fluidos sin tanta espera, debido a que es un tema actual en materia Fiscal este necesita más difusión de información sobre sus ventajas y el modo en que beneficiara al sujeto pasivo.

En este contexto las revisiones electrónicas se llevan a cabo por las autoridades administrativas competentes, ya que como funcionarios públicos su deber es dar

¹⁰⁰ El buzón Tributario a la luz de la Reforma Fiscal 2014, véase: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/buzon-tributario>.

seguimiento y verificar la situación Fiscal del contribuyente, sin embargo, el abuso de poder en estas revisiones es evidente debido a que estas se llevan a cabo en cualquier momento del año fiscal generando una afectación al contribuyente quien de no consultar periódicamente su buzón tributario, ni siquiera se daría cuenta de que está siendo objeto de una revisión.

Como consecuencia, la revisión del buzón tributario, debe ser constante ya que es el medio electrónico que el Servicio de Administración Tributaria utiliza para mantener informado al contribuyente de cualquier actuación o sobre su situación fiscal, sin embargo, la importancia que debe tener no ha sido la suficiente y por tal razón el contribuyente incurre en sanciones, en estos casos lo mejor será que la persona proporcione una cuenta de correo activa.

2.5. Derecho a la manifestación clara de las obligaciones en la ley

El contribuyente cuenta con diversos derechos establecidos en la norma, con el fin de garantizar una correcta aplicación de leyes, el manifestar claridad en la norma sobre sus obligaciones es uno de ellos, debido a que su contenido puede llegar a ser obscuro y generar confusión, dando como resultado diversas interpretaciones erróneas sobre el cumplimiento de las obligaciones Fiscales.

Las leyes tributaras deben contener un lenguaje sencillo sin tantos tecnicismos complejos con la finalidad de que el contribuyente pueda entender sus obligaciones y de qué manera estas se cumplirán, de esta forma al establecerse la manifestación clara en diferentes ordenamientos, su alcance y cumplimiento será respetado de no ser así se estaría violentado la esfera jurídica del sujeto pasivo.

Las disposiciones fiscales establecen que características deben cumplirse para que la manifestación sea expresada:

- a) “Generalmente son actos de cumplimiento obligatorio para las personas a las que se les exige la presentación.
- b) También, por lo general, el cumplimiento de esos actos se asienta por escrito, aunque en algunos casos excepcionales como en la materia aduanera, cuando se trata de pasajeros en viajes internacionales y bajo determinadas condiciones, estos actos se expresan de manera verbal.
- c) La naturaleza jurídica de las obligaciones aquí referidas, es de carácter eminentemente formal y, por tanto, las disposiciones fiscales aplicables pueden estar contenidas en una ley o en un reglamento. Inclusive a veces se imponen mediante simples ordenamientos que dictan las autoridades administrativas expidiendo disposiciones de carácter general.
- d) Estas obligaciones son susceptibles de exigirse tanto a los contribuyentes, como a los responsables solidarios y aun a los terceros”.¹⁰¹

De lo mencionado con anterioridad se puede entender que para que la manifestación sea clara en las obligaciones estas deben contener ciertos requisitos como la formalidad y legalidad, los cuales a su vez deben ser aprobados y exigidos en un ordenamiento, excepcionalmente podrá ser exigido por las autoridades administrativas para que se cumplan en tiempo y forma.

El Estado debe determinar aquellas leyes tributarias que obliguen al contribuyente a que cumpla con estas, una vez que se determinan cuáles serán sus derechos y obligaciones de la relación jurídica tributaria, el sujeto pasivo podrá manifestar el cumplimiento de ellas o bien el motivo por lo cual no se han cubierto, es por eso que se debe ver a la manifestación como un derecho no como una obligación.

Las obligaciones en algunas ocasiones son específicas y claras sin generar confusión en cuanto a su cumplimiento un ejemplo se establece en el artículo 6 párrafo cuarto del Código Fiscal de la Federación que menciona:

¹⁰¹Mabarak Cerecedo, Doricela, *Ibíd.*

“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”.¹⁰²

De lo antes mencionado se puede decir que el cumplimiento de obligaciones fiscales será efectuado mediante el pago, el cual tienen el propósito de cubrir una deuda, la cual el sujeto pasivo se obliga a cumplir, por su parte la autoridad señalara el lugar y plazo para cubrirlo, si al transcurrir la fecha señalada la autoridad no ha recibido la aportación, el contribuyente será acreedor a una multa.

2.5.1 Principio de Certeza Jurídica en cumplimiento de sus obligaciones

Para la implementación de leyes tributarias los legisladores deben realizar un estudio sobre diversas materias que ayudaran a fijar una base que servirá para fundamentar cada obligación exigida al contribuyente que los respalde, existen diversos principios teóricos de los impuestos, uno de estos es el denominado con el nombre de certeza o certidumbre.

El economista Ingles Adam Smith estableció diversos principios sobre los impuestos, entre ellos se encuentra el de certidumbre el cual tiene características que lo definen como: “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar, debe ser fijo y no arbitrario, la fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para todas las demás personas”.¹⁰³

De lo antes mencionado se puede entender que el principio de certeza debe ser establecido por el Estado bajo lineamientos que establezcan el monto que deberá pagar la forma y la fecha en que se cubrirán, esto con el fin de que todos cumplan con sus obligaciones tributarias y aporten al gasto publico.

¹⁰²Código Fiscal de la Federación, vigente.

¹⁰³ Flores Zavala, Ernesto, “*Elementos de finanzas públicas mexicanas*” ed. 34^a, México, Editorial Porrúa, 2004 p168.

El principio de certeza ha sido estudiado y analizado por diferentes autores conocedores de la materia Tributaria como Gastón Jéze, quien analizando este principio, dice que debe ser desarrollado de la siguiente forma:

1.- “las leyes sobre los impuestos deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener formulas ambiguas o imprecisas.

La ley establece las obligaciones que debe cumplir el contribuyente, utilizando un lenguaje técnico que para algunos gobernados representa una barrera al cumplimiento, esto no quiere decir que será un impedimento para cumplir con la aportación del pago establecido, debido a que principios como el de certeza ayudan a que el Estado se mas especifico al momento de emitir ordenamientos.

2.- los contribuyentes deben tener los medios de conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares, etc., que les afecten. Esta regla es muy importante; las disposiciones fiscales deben ser publicadas, no solo por los medios que normalmente señala las leyes como obligatorias, sino por todos aquellos que faciliten su divulgación, de manera que sean realmente conocidas por los afectados en el menor tiempo posible.

El acceso a la información es un derecho que se relaciona con el principio de certidumbre y ayuda a que el contribuyente pueda conocer de que manera cumplir su obligación, por lo cual los sujetos pasivos podrán solicitar información a las autoridades competentes para saber de qué manera están actuando las mismas, también los medios de comunicación ayudaran publicando información en páginas de internet no tan conocidas como la de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente.

3.- debe precisarse si se trata de un impuesto federal, local o municipal.

El Estado mediante el poder legislativo designara a sus tres órganos de gobierno la facultad de recaudar las contribuciones e impuestos necesarios que satisfagan el gasto público, de esta forma el principio de certeza se está cumpliendo ya que al señalar las autoridades competentes el sujeto pasivo de la obligación tributaria estará seguro de que estos son los únicos competentes de recaudar ingresos.

4.- se debe preferir el sistema de cuota al de derrama, porque es menos incierto.

La ley establece el tipo de sistema que se usara para recaudar impuestos y contribuciones, en el caso de la cuota y el de derrama son sistemas de cobro reconocidos que especifican el pago de aportaciones, el sistema de derrama es un sistema más complejo de calcular el cual tenía que respetar y obtener una cantidad establecida por la autoridad competente, mientras que la cuota es un sistema reconocido que respeta lo fijo, dando como resultado la certeza al gobernado al momento de implementar cantidades que el contribuyente cubrirá.

5.- La administración debe ser imparcial en el establecimiento del impuesto”.¹⁰⁴

El Estado tiene facultad para establecer contribuciones e impuestos, esto mediante un estudio en el cual se considera al gobernado y su capacidad económica, estos nuevos impuestos deben ser equitativos y proporcionales a todos los contribuyentes y Estados, en este orden de ideas los impuestos tendrán que ser cubiertos sin preferencia, es decir su aplicación será para todos.

Por lo cual la certeza es un principio, que debe aplicar el Estado ya que con el podrá dar legalidad y credibilidad con respecto al cobro de impuestos y contribuciones, al reconocer la relación jurídica tributaria las partes que la integran sus derechos y obligaciones, es necesario analizar la aplicación e inserción de este nuevo sistema legal en la norma y su practica en nuestro sistema jurídico.

¹⁰⁴ Flores, Zavala, Ernesto, op. cit., pp168-169

Capítulo 3. El Reconocimiento al contribuyente cumplido en ley como practica de buen gobierno y su inserción en el sistema fiscal.

3.1. El reconocimiento por parte de la autoridad fiscal.

El contribuyente se establece en nuestro máximo ordenamiento y también en leyes secundarias como el Código Fiscal de la Federación, al ser este el sujeto sobre el que pesa la carga contributiva, sin embargo el actual tratamiento legislativo que se le da, imposibilita que se reconozca a los contribuyentes que tienen un cumplimiento correcto, pues nuestro sistema se ha centrado en tratar de constreñir al cumplimiento y no en reconocer el valor del cumplimiento presentado, por aquellos que siempre han cumplido con sus obligaciones.

El Estado tiene la facultad de implementar nuevos tratamientos a las figuras tributarias en ley, para aplicarlos debe estudiar y valorar algunos aspectos jurídicos, políticos, económicos etc., y posteriormente hacer una aplicación en ley para que una vez que se plasme ahí, pueda hacerse valer por cualquier gobernado.

El Estado reconoce en sus tres órdenes de gobierno la facultad de implementar las contribuciones necesarias que ayuden a cubrir el gasto público, de forma que la figura del contribuyente se establece en nuestro máximo ordenamiento como aquella persona física o moral encargada de aportar parte de su capital.

El reconocimiento que hacen las autoridades Fiscales sobre el contribuyente sus derechos y obligaciones se ejemplifican con la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, ordenamiento que lo ha identificado como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, el cual está obligado a contribuir al gasto público, pero también obtiene derechos que lo protegen y respaldan como el de ser informado al momento de iniciar las facultades de comprobación, o el derecho a la reserva de su documentación exhibida e información entre otros.

Aunque la figura del contribuyente se ha implementado en nuestro sistema tributario que establece derechos y obligaciones, hace falta reconocer su valor y su actuar, con la finalidad de que se respete la igualdad entre sujeto activo y pasivo, ya que actualmente la relación jurídica tributaria parece más una relación de poder que una relación de ex-lege, esto es así, derivado de las nuevas atribuciones sobre fiscalización electrónica que tiene la autoridad.

El reconocimiento conlleva responsabilidad para ambas partes, no solo para el sujeto activo con este propósito la figura del sujeto pasivo debe tener aceptación ya que no ha tenido una actuación desarrollada, en este orden de ideas se debe ir analizando, ya que la responsabilidad que tiene dentro de la relación jurídica tributaria es tan importante como la imposición que hace el Estado.

La implementación de un nuevo apartado en el Código Fiscal de la Federación sobre lo valioso que es ser un contribuyente cumplido en ley aún no existe, todo esto implicaría que habría más reconocimiento en específico para el sujeto pasivo sobre los beneficios de pertenecer a un grupo de contribuyentes que hasta el momento siguen aportando voluntariamente sin ser reconocidos con un estímulo.

El tiempo estimado que se tiene para la implementación de este sistema puede variar es decir la propuesta tendrá que ser evaluada en su momento por los legisladores, al ser aprobada se tendrán que comenzar con la implementación de un sistema educativo y de difusión de información para que los contribuyentes conozcan sus beneficios y de esta forma incorporarlo gradualmente.

Posteriormente se comenzará con la emisión de cartas a los contribuyentes haciéndoles llegar a su domicilio fiscal la notificación de que pertenecen al grupo de los contribuyentes cumplidos, en este orden de ideas los medios de comunicación difundirán información sobre este nuevo concepto y sus beneficios, atrayendo la atención de aquellos que contribuyen pero también para los que aún no lo hacen.

Por su parte el Estado tendrá que seguir cumpliendo con sus obligaciones de revisar la situación de cada uno de los contribuyentes, pero ahora también tendrá la tarea de localizar y comunicarles que tendrán acceso a diversos beneficios por su buen cumplimiento durante todos estos años, y con esto el sujeto activo lograra recaudar contribuciones e impuestos mediante las prácticas de buen gobierno.

3.2. Prácticas de buen gobierno.

El buen gobierno es un tema internacional que se ha desarrollado en nuestro sistema jurídico y se define como: “la forma de afrontar con éxito la creciente globalización en todos los órdenes de la vida mundial, es la manera de lograr una organización política y administrativa que haga un uso racional y oportuno de sus recursos, que finalmente provienen de los impuestos de los mexicanos”.¹⁰⁵

De lo antes mencionado se puede entender que un buen gobierno conlleva una carga como representante del país, ya que tendrá diferentes funciones que ayudaran al cumplimiento a las obligaciones tributarias establecidas, mediante un gobierno respetuoso, honesto, transparente y más eficaz promoviendo el desarrollo humano y social, que ayudara al contribuyente a cumplir con sus obligaciones.

Un gobierno respetuoso será aquel que aplique los lineamientos y normas vigentes con la finalidad de ayudar a resolver la situación del contribuyente, por otra parte la autoridad administrativa, mantendrá un vínculo de comunicación con el sujeto pasivo de diferentes maneras una de ellas es la entrega de la carta de los derechos del contribuyente, la cual tiene como propósito mantener informado a la persona física o moral sobre los derechos y obligaciones con los que cuenta.

El sistema honesto y transparente debe resolver las necesidades de una sociedad, pero también determinar de qué manera se puede evitar la corrupción y

¹⁰⁵ Romero Ramos Eduardo, *La agenda de buen Gobierno*, p.173, véase: <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1691/5.pdf>.

evasión de impuestos con el propósito de que el Estado haga el cobro correspondiente de las contribuciones establecidas, de esta forma los contribuyentes tendrán la certeza sobre la actuación de las autoridades Fiscales.

La actividad financiera debe cubrir la necesidad de un grupo social, esto será mediante la obtención de recursos económicos que ayudaran a destinar lo recaudado al gasto público, es por eso que “la actividad financiera del Estado consiste en la determinación de necesidades públicas: la obtención de medios económicos; su administración y la inversión en el gasto publico”¹⁰⁶

Para que la actividad financiera se pueda desarrollar y llevar acabo necesita de una política económica la cual establece normas que orientan al desarrollo de la actividad financiera, es decir, estas determinan lineamientos que son de gran ayuda, en cuanto a la forma en que se obtendrán ingresos, de qué manera se podrán administrar y gastar, esto teniendo como finalidad el bienestar Social.

La aplicación de un buen gobierno conlleva la aplicación de diversas garantías y principios constitucionales, pero el que tiene más relevancia en este tema es el de legalidad, el cual tiene la finalidad de respetar aquellos lineamientos establecidos y vigentes, de esta forma no se violentaran los derechos de los contribuyentes y las autoridades administrativas respetaran y actuaran conforme a la ley establecida.

Otra garantía relevante para un buen gobierno es la de Proporcionalidad, la cual tiene “una relación entre lo que se pretende cobrar y el dinero que el causante está pagando por concepto de impuestos, de tal manera que la aportación resulte equilibrada o justa y en correspondencia con los ingresos obtenidos por el particular.”¹⁰⁷ Por lo cual el Estado debe considerar la capacidad económica para un correcto equilibrio y cumplimiento de la obligación de los sujetos pasivos.

¹⁰⁶ García López, Guerrero, Luis, “Derechos de los contribuyentes” Cámara de Diputados. LVIII Legislatura, Universidad Nacional Autónoma de México, <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>.

¹⁰⁷García López, Guerrero, op. cit., p19.

La transparencia y el acceso a la información ayudan al Estado a tener control sobre la información de los gobernados ya que “las leyes de acceso a la información contribuyen al buen gobierno y al manejo de documentos administrativos. Y esto es porque las leyes fuerzan al gobierno a elaborar originalmente de mejor manera los documentos y archivos, así como a sistematizar su almacenamiento”¹⁰⁸.

El buen gobierno se lleva a cabo mediante formas que ayudaran a cumplir con su obligación, una de estas es mostrando a los gobernados transparencia en sus actos, lo cual podrán consultar permitiéndoles el acceso a la información ya que se ha convertido en un derecho de los contribuyentes que les otorga certeza jurídica.

Los órganos que establece el Estado y que dan la facultad para analizar y resolver la situación de los contribuyentes deberán aplicar conceptos, principios y hacer mención de su propio criterio en una resolución administrativa, todo lo ya mencionado conjuntamente dará credibilidad a los sujetos pasivos sobre la transparencia de sus actos y su buen funcionamiento como autoridad competente.

3.2.1. La emisión de una carta anual para recibir estímulos fiscales.

De la diferente gama de obligaciones que establece el Código Fiscal de la Federación, se han reconocido sanciones al incumplimiento, desconociendo la figura del contribuyente cumplido y su reconocimiento en ley, por lo cual, al implementarse, se comenzaría con la emisión de una carta a los contribuyentes que se encuentren al corriente del pago de sus créditos fiscales sin adeudos.

La carta es un documento que ha tenido importancia en nuestro sistema Fiscal debido al uso que las autoridades le han dado, manteniendo informados a los contribuyentes sobre su situación fiscal, por lo cual se define como: “papel escrito

¹⁰⁸ Luna Pla Issa, Ríos Granados Gabriela “Transparencia, acceso a la información tributaria y el secreto Fiscal,” http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/Transparencia_Acceso_y_Secreto_Fiscal.pdf, P43.

que se envía a otra u otras personas, regularmente en sobre cerrado, con el objeto de dar o pedir información sobre algo y establecer comunicación”¹⁰⁹

El emitir una carta tiene el propósito de comunicar una noticia, el solicitar información, pero para las autoridades administrativas esta tiene la finalidad de mantener informado al contribuyente sobre aquellos actos que cumplió o también aquellos que no había cubierto, de esta forma la carta representara un importante medio informativo para el Sistema de Administración Tributaria y los sujetos pasivos, manteniendo el vínculo de comunicación entre Estado y gobernado.

El contenido de la carta será el siguiente: mencionará un agradecimiento al cumplimiento del contribuyente, seguido de los beneficios a los que podrá acceder y participar, finalizando con invitación a mantenerse en un nivel de cumplimiento correcto y la indicación de la importancia de sus lo cual es valioso para el Estado y beneficioso para el contribuyente ya que de esta forma seguirá participando en nuevos eventos.

La relación jurídica tributaria se manifestará informando al contribuyente del cumplimiento de sus obligaciones, mediante una carta que informe su situación Fiscal y lo importante que han sido sus pagos, dicho de otra manera, será acreedor a una recompensa la cual se determinara por la autoridad administrativa con el propósito de aumentar gradualmente el número de contribuyentes cumplidos.

La implementación de esta carta como documento oficial beneficiara y reconocerá a los contribuyentes cumplidos, un ejemplo de esto son los estímulos fiscales los cuales han tenido una aceptación y reconocimiento en el Código Fiscal de la Federación, de tal forma que las autoridades al hacer la entrega de las cartas tendrán el control de aquellas personas cumplidas y por consiguiente se harán acreedoras a beneficios como otorgamiento de créditos entre otros.

¹⁰⁹ Quijada Rodrigo, Enciclopedia Jurídica Omeba, Vo, VIII-I, México, 2005, p408

El contribuyente que cumpla su obligación jurídica tributaria será acreedor a una recompensa por parte de la autoridad, mediante estímulos fiscales que “conforme a la Reforma de 1982, se facultó al Secretario de Hacienda y Crédito Público para otorgar estímulos y subsidios fiscales por región y por ramas de actividades industriales, comerciales, agrícolas, de pesca, de turismo de investigación, etc.”¹¹⁰.

El estímulo fiscal se conceptúa como: “las ventajas que el fisco otorga a los contribuyentes para que paguen menos contribuciones de las establecidas por la ley, a condición de que realicen determinadas actividades que beneficien directamente a la sociedad, que creen empleos, o bien que con sus actividades tiendan a mejorar alguna área de la economía en determinadas regiones del país”¹¹¹.

De lo antes mencionado se puede entender que los estímulos fiscales tienen la finalidad de otorgar beneficios a los contribuyentes cumplidos, esto podrá ser mediante la entrega de certificados, bonos o cupones los cuales garantizarán un beneficio para todos los sujetos pasivos que cumplan periódicamente con el pago debido y fomenten la actividad económica, que a su vez beneficiara a la sociedad.

El acreditamiento y requisitos para la obtención de estímulos fiscales se establece en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 25 que menciona lo siguiente:

“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, inclusive el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos”¹¹².

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para

¹¹⁰ Ponce Gómez, Francisco, op. cit., p159

¹¹¹ *Ibidem*, p168

¹¹² Código Fiscal de la Federación, vigente.

presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquél en que nazca el derecho a obtener el estímulo”¹¹³.

Para que el contribuyente pueda exigir este derecho, deberá presentar la documentación que acredite el cumplimiento de la obligación ya que las autoridades establecen un plazo para recibirlos, de esta forma dichos estímulos fiscales serán otorgados y generaran conciencia al pago de contribuciones.

El cumplimiento del contribuyente se tomará en cuenta por las autoridades de esta manera el Estado mediante sus representantes emitirán la carta al final del ejercicio fiscal y esta tendrá efectos sobre el siguiente, con la finalidad de que la persona siga cumpliendo con el pago correspondiente de sus contribuciones accediendo a estos beneficios.

3.2.2. Preferencia al contribuyente cumplido en el otorgamiento de créditos personales e inmobiliarios

El cumplimiento del contribuyente es una obligación, la cual debe satisfacer aportando parte de su capital al gasto público, de esta forma es como el Estado puede recaudar los ingresos y destinarlos en beneficio de la colectividad, en este orden de ideas el sujeto pasivo se verá recompensado por el Estado quien podrá conceder créditos personales e inmobiliarios que ayudaran a mejorar su casa habitación.

El crédito personal e inmobiliario, se definen como: El crédito personal “se funda en el puntal cumplimiento de una persona o en sus antecedentes de honradez, sin que haya una garantía real ni de fianza, a veces se basa en la solidez de su patrimonio, como podrían ser sus muebles.... El crédito inmobiliario se reconoce

¹¹³ *Ibíd.*

como: la operación jurídica diferida temporalmente que permite conceder un bien o dinero y que la devolución se garantiza por medio de una promesa”¹¹⁴

Existen diferentes tipos y usos de créditos en este caso los que nos interesan estudiar son los personales e inmobiliarios, por lo cual dichos conceptos serán tomados en cuenta como aquel beneficio que podrá solicitar el gobernado cayendo en responsabilidad de restituir lo otorgado en determinado tiempo.

Dicho crédito se ofrecerá a través de Bancas autorizadas por el Estado, las cuales cuentan con facultades para conceder y proporcionar créditos personales de tal forma que Bancos como Bansefi, Banco Azteca, Scotiabank ofrecerán a los contribuyentes este servicio, ya que tendrán acceso a este siempre que hayan cumplido con su obligación, lo cual acreditarán con la carta de cumplimiento.

El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores es un organismo social con personalidad jurídica y patrimonio propio, por lo cual uno de sus tantos servicios es el de otorgar créditos a los trabajadores afiliados, esta solicitud será de manera personal, por lo cual el beneficio que otorga esta institución motiva a las personas a estar inscritos en su régimen social.

El otorgamiento de créditos se establece como un derecho que tienen los trabajadores y al cual tendrán acceso cuando lo determinen las leyes vigentes esto se menciona en el artículo 47 último y penúltimo párrafo de la ley del instituto del fondo nacional de la vivienda para los trabajadores el cual establece:

Artículo 47.- El Consejo de Administración expedirá las reglas conforme a las cuales se otorgarán en forma inmediata y sin exigir más requisitos que los previstos en las propias reglas, los créditos a que se refiere la fracción II del artículo 42. Dichas reglas deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación.

“...El trabajador tiene derecho a recibir un crédito del Instituto, y una vez que lo haya liquidado podrá acceder a un nuevo financiamiento por parte del Instituto en coparticipación con entidades financieras.

¹¹⁴ Magallón Ibarra, Mario, *Compendio de términos de derecho civil*, México, Editorial Porrúa UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas México, 2004 pp107-110.

Para este segundo crédito el trabajador podrá disponer de los recursos acumulados en la subcuenta de vivienda y su capacidad crediticia estará determinada por la proyección de aportaciones subsecuentes”.¹¹⁵

Cuando la persona recibe un crédito por parte del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se beneficiará de manera personal por lo cual este organismo estará recaudando el pago de las personas afiliadas y a su vez proporcionando más créditos que incrementen el cumplimiento de aportación.

Es importante mencionar que los créditos personales e inmobiliarios se conceden a los gobernados que lo soliciten, sin embargo en materia Fiscal para beneficiar a los contribuyentes que cumplan con su obligación tributaria, se les podrá otorgar este tipo de créditos para beneficio de aquellos que cumplan con el pago correspondiente de sus contribuciones sin la necesidad de estar afiliados a un patrón.

La incorporación del nuevo sistema Fiscal en la Reforma Fiscal aprobada el 2013 tuvo un propósito, es decir “Este nuevo Régimen sustituye al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y al Régimen de Intermedios, lo que hizo que a partir del 1° de enero del 2014, los REPECOS migraron de forma automática al RIF,”¹¹⁶ todo esto con la finalidad de que el Estado obtuviera más ingresos y que la economía de México fuera creciendo progresivamente.

Los contribuyentes tuvieron el acceso a este nuevo Régimen de Incorporación Fiscal con el propósito de que todos los sectores de la población aportaran al gasto público, por lo cual el Estado ofreció un plazo para que se dieran de alta gradualmente, dando como resultado un incremento de contribuciones, de esta

¹¹⁵Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, vigente, publicada en el DOF el 24 de abril de 1972, véase: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/86_060116.pdf.

¹¹⁶ Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, Régimen de Incorporación Fiscal, CEFP/010/2015, Mayo 2015, <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>.

forma si se estableciera un reconocimiento a los contribuyentes que siempre han cumplido con su obligación tributaria el país recibiría más ingresos al año.

El nuevo régimen hizo posible que los contribuyentes se incorporaran y se formalizaran de manera gradual, por lo cual nuestra propuesta se enfocaría en reconocer en ley un apartado sobre los contribuyentes cumplidos, ya que hasta el momento siguen realizando el pago de sus contribuciones en tiempo y forma, sin tener algún beneficio por sus aportaciones voluntarias durante todo el año.

El reconocimiento de contribuyentes cumplidos se establecerá en este apartado, por lo cual se empezará con el otorgamiento de cartas a los contribuyentes que se encuentren al corriente de sus pagos, posteriormente se podrán reconocer y conceder beneficios como el de obtención de créditos, lo cual llamara la atención de aquellos incumplidos, debido a los beneficios y al ver los resultados ellos irán cumpliendo gradualmente, hasta el momento el Estado solo sanciona no premia al contribuyente.

La implementación de un sistema tributario que reconozca el cumplimiento y pago de contribuciones, dará como resultado una nueva visión en los contribuyentes esto al adoptar la idea de lo valioso y relevante que es la aportación de su capital para el Estado, ya que sin su aportación no se podrán implementar nuevos proyectos o propuestas que logren una reforma, de esta forma se implementaran beneficios como el otorgamiento de créditos y la participación en subastas entre otros.

3.2.3. Ser contribuye cumplido como requisito de participación en las subastas públicas

Cuando el contribuyente no cubre el pago de créditos fiscales correspondientes la autoridad Fiscal tiene la facultad de solicitar la cantidad establecida que cubra su deuda, otorgándole un plazo para que cumpla con su obligación, por lo cual al

transcurrir el tiempo señalado se embargaran sus bienes y se valoraran para posteriormente rematarlos, etapa en la cual los bienes en posesión de la autoridad serán puestos a la venta con la finalidad de cubrir su adeudo.

Las autoridades Fiscales se encargarán de hacer el cobro de créditos Fiscales que el contribuyente no haya cubierto, por lo que existen diferentes procesos legales que garantizan el cobro omitido, uno de ellos es el Procedimiento Administrativo de Ejecución el cual se ejecutara mediante una serie de etapas administrativas como son: el requerimiento, el embargo, el remate y la adjudicación.

El requerimiento que es la primera etapa del Procedimiento Administrativo en Ejecución se menciona en el Código Fiscal de la Federación en su artículo 145 primer párrafo que en su parte conducente indica:

Artículo 145 Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento Administrativo de Ejecución se llevara acabo con la finalidad de que el Estado recupere el pago que el contribuyente no ha cubierto, esto se aplicara una vez que el plazo establecido se venza o cuando la autoridad lo establezca mediante mandamiento el cual deberá estar fundado y motivado para iniciarlo.

Siguiendo el orden correspondiente, el embargo tiene la finalidad de garantizar la adjudicación de bienes que pertenezcan a los sujetos pasivos deudores esto se establece en el Artículo 151 Fracciones I, y II, las cuales mencionan lo siguiente:

Artículo 151 Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán de inmediato como sigue:

I A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco,

II A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

De lo antes mencionado se puede entender al embargo como una forma temporal de garantizar el pago de los créditos fiscales pendientes por el contribuyente, por lo cual el valor de los bienes embargados, deberá ser fijado e indicado por un perito valuador, en caso de no realizarse el pago se procederá al remate de los bienes.

El remate o subasta es la etapa final del Procedimiento Administrativo de Ejecución la cual es relevante ambas partes ya que la autoridad administrativa hará el cobro de los créditos pendientes subastando estos, por su parte el contribuyente tendrá oportunidad de recuperar lo embargado siempre que realice el pago correspondiente, hasta antes de que se de esta etapa, de no ser así pasaran a venta pública.

Las subastas públicas tienen la finalidad de recuperar el crédito Fiscal de los bienes embargados de los contribuyentes deudores, por lo cual se informará mediante una convocatoria a todas aquellas personas interesadas a participar en este acto, sin embargo, actualmente dentro de los requisitos de participación no encontramos ninguna indicación sobre la calidad de los contribuyentes participantes, es decir si son cumplidos o no. Esto es así ya que el Artículo 481 del Código Federal de Procedimientos Civiles que indica los requisitos señala:

Artículo 481.- Las posturas se formularán por escrito, expresando, el mismo postor o su representante con poder jurídico:

- I.- El nombre, capacidad legal y domicilio del postor;
 - II.- La cantidad que se ofrezca por los bienes;
 - III.- La cantidad que se dé de contado, y los términos en que se haya de pagar el resto;
 - IV.- El interés que deba causar la suma que se quede reconociendo, el que no puede ser menor del nueve por ciento anual; y
 - V.- La sumisión expresa al tribunal que conozca del negocio, para que haga cumplir el contrato.
- Cuando una postura no se haga con observancia íntegra de los requisitos precedentes, se requerirá al postor para que satisfaga los omitidos, indicándole cuáles sean. Si dentro del día siguiente de que surta efectos la notificación, y siempre antes de la hora señalada para el remate, no se subsanan las omisiones, se tendrá por no hecha la postura.

De lo antes mencionado se puede entender que el remate se efectuara después de haber efectuado el avalúo de los bienes embargados, posteriormente para que

el postor pueda participar tendrá que cubrir los requisitos establecidos en ley que lo identifiquen como una persona con capacidad legal y económica.

Por lo cual una de las propuestas para el cumplimiento tributario es la siguiente: La implementación de convocatorias, las cuales irán dirigidas a las personas que se encuentren al corriente del pago de sus contribuciones, ya que de esta forma el Estado estará motivando e invitando a que los gobernados cumplan sus obligaciones y también para poder revisar su situación Fiscal y la legalidad de sus actos.

Para que se lleven a cabo actos legales durante la iniciación de las subastas será necesario que las autoridades administrativas realicen revisiones sobre las personas que participaran, de esta forma se sabrá si los contribuyentes están al corriente de su situación Fiscal, por lo cual para finalizar tendrán que exteriorizar su postura legal para que dichos bienes sean adjudicados a esas personas.

La aplicación de estas subastas traerá beneficios como: el aumento de contribuyentes cumplidos ya que estos eventos serán un incentivo al buen cumplimiento de sus obligaciones tributarias, otra ventaja es el acceso a estos eventos, ya que su aplicación será para todos los gobernados que estén al corriente de su situación Fiscal, dando credibilidad por su cumplimiento, y evitando la infiltración de delincuentes que generen algún conflicto en la venta de bienes.

Las personas que incurren en este acto son los llamados delincuentes de cuello blanco, por lo cual es necesario definir este delito como “El crimen cometido por una persona de estatus social alto y respetable en el curso de su ocupación”¹¹⁷ esto quiere decir que este delito será efectuado por aquellas personas que estén bajo un cargo o reconocimiento, haciendo el uso de la palabra o mediante artimañas realizaran acciones ilícitas y como resultado se verán beneficiados.

¹¹⁷ Roque Díaz, José Rodrigo, *Delitos de cuello blanco*, México, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011, p76.

Cabe señalar que es importante la participación de los contribuyentes cumplidos en este tipo de eventos, debido a que las autoridades administrativas podrán localizar la licitud y situación fiscal de cada contribuyente, con el fin de que los sujetos pasivos participen y no se genere desconfianza por algún delincuente por lo que con la obtención de bienes rematados de manera lícita se difundirá la cultura contributiva de pago espontáneo.

3.3. Beneficios de una cultura contributiva.

Para que se establezca un nuevo sistema de cumplimiento es necesario la difusión de la cultura, ya que tiene diversos conceptos, pero en este caso son tres los que nos ayudaran a saber por qué el cumplimiento es valioso y beneficia a la sociedad y su relación con el contribuyente, ya que al momento de su difusión las autoridades deben conocer su significado general, jurídico y contributivo.

El concepto general de cultura se puede entender como: conjunto de formas estructurales de vida de un grupo social y por las objetivaciones que se producen dentro de cada una de esas formas estructurales. Constituyen, así, la cultura, o más propiamente dicho, el mundo de la cultura, el conjunto de las ciencias y las artes; los usos y las costumbres; el lenguaje, los procedimientos técnicos”¹¹⁸

La cultura como concepto general tiene diferentes fines uno de ellos es el reconocimiento y trascendencia de sus costumbres, sobre un grupo determinado de personas, mismas que respetaran otros grupos sociales en diferentes Estados de la República, dando como resultado el respeto de diferentes culturas no solamente en nuestro territorio nacional, también en otros países extranjeros.

La cultura jurídica es un “término del cual se alude al derecho no como objeto cultural, ni al juicio estético dado al derecho, al patrimonio jurídico cultura totalmente, ni a su vez como objeto en su lenguaje susceptible de valoración

¹¹⁸ Enciclopedia Jurídica Omeba, Vo V, 2005, p317.

estética, más bien se habla de creencias, ideales, tradiciones, modos de sentir, modos de pensar prevalecientes en la sociedad respecto al derecho.”¹¹⁹

La cultura contributiva la cual tiene como “objetivo principal, la modificación en la percepción que tienen los ciudadanos y las autoridades estatales, con respecto al pago de impuestos”¹²⁰. De esta forma los sujetos de la relación jurídica tributaria sabrán que ambas partes se beneficiarán, por su parte las autoridades al cumplir con la obligación de recaudar para destinarlo al gasto público, y los sujetos pasivos al tener acceso a nuevos beneficios que el Estado ira implementando.

Otra propuesta que hago consiste en implementar un sistema de difusión de información que genere conciencia sobre el cumplimiento valioso, así como los derechos y obligaciones con los que cuentan los contribuyentes y autoridades, de esta forma los contribuyentes tendrán certeza sobre los actos de la autoridad mientras que las autoridades poseerán una actuación ética y moral en el manejo de los recursos públicos, así como en la toma de decisiones.

Así la creación de instituciones ha beneficiado al Estado debido a que estas ayudan a recaudar las diferentes contribuciones establecidas en ley, algunas son el Sistema de Administración Tributaria, entre otras. Estas en conjunto trabajan con la finalidad de resolver y estudiar de la mejor manera la situación del contribuyente, ya que buscan que el contribuyente aporte y cumpla su obligación.

Una de las atribuciones de la Prodecon es la de fomentar la cultura contributiva la cual se establece en la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente en su artículo 5 párrafo XV el cual menciona:

Artículo 5.- Corresponderá a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente:

¹¹⁹ Robles Vázquez Jorge, La Cultura Jurídica Básica una Propuesta para la Educación Jurídica, <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/260/pr/pr5.pdf>

¹²⁰ Serie de Cuadernos de la Procuraduría de los Derechos del Contribuyente Informe 2012 “A la luz de las facultades sustantivas de Prodecon” p89. http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/informe_final.pdf

XV.- “Fomentar y difundir una nueva cultura contributiva realizando campañas de comunicación y difusión social respecto de los derechos y garantías de los contribuyentes, proponiendo mecanismos que alienten a éstos a cumplir voluntariamente con sus obligaciones tributarias, de las atribuciones y límites de las autoridades fiscales federales, quienes deberán actuar en estricto apego a la legalidad.¹²¹”

De lo antes mencionado se puede entender que la Prodecon establecerá diversas campañas sociales que se encargaran de difundir la información necesaria a todos los contribuyentes, con el propósito de que las personas conozcan sus derechos y obligaciones, así como el beneficio de ser un contribuyente cumplido.

Como reto en América latina se ha buscado que los contribuyentes cumplan con su aportación, sin embargo, esto no ha tenido el resultado deseado, por lo cual una parte de los ingresos recaudados se destinan a implementar un sistema de Educación Fiscal, con el fin de que cada país establezca este sistema a sus gobernados y de esta forma poder analizar a la contribución como valiosa.

Por lo cual el Autor Guillermo Valls Esponda, menciona algunos retos sobre la cultura contributiva, así como lineamientos que han ayudado a nuestro sistema Tributario mexicano, de tal forma que el Estado obtendrá beneficios, por lo cual es necesario hacer un análisis de cada uno de ellos, estos son:

- “Inculcar valores cívicos, principios de solidaridad social, cumplimiento de obligaciones y construcción de ciudadanía en todos los niveles educativos y en los foros de contribuyentes y de público en general a lo largo de la república mexicana.
 - »» Impartir materias de educación fiscal desde educación básica hasta posgrado, con temas adecuados al nivel.
 - »» Formar docentes en cultura cívica y contributiva.
 - »» Incluir los temas de educación fiscal en los libros de texto.
 - »» Desarrollar talleres, pláticas, conferencias, debates y campañas publicitarias sobre formación de ciudadanía y cumplimiento de obligaciones.

¹²¹Ley Organica de la Procuraduria de la Defensa del Contribuyente, vigente.

La implementación de un sistema educativo en todos los niveles ayudara a que los sujetos activos y pasivos tengan nociones desde muy temprana edad sobre el derecho tributario y lo valioso que es su aportación para el gasto público, por lo cual la capacitación de personas conocedoras en la materia dará como resultado una correcta enseñanza en los estudiantes, por otra parte, las pláticas, conferencias y talleres ayudaran a fomentar mayor información.

- Modificar favorablemente la imagen de la Administración Tributaria.
 - »» Interiorizar los beneficios en el cumplimiento de obligaciones fiscales.
 - »» Elevar la percepción de riesgo por incumplimiento.
 - »» Transparentar el uso de los recursos.
 - »» Simplificar la normatividad y presentación de trámites.
 - »» Desarrollar opciones tecnológicas para información, asesoría y cumplimiento.
 - »» Construir indicadores que permitan evaluar el impacto de las acciones de educación fiscal en la sociedad.

El Servicio de Administración Tributaria es un órgano descentralizado de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público el cual tiene la facultad de recaudar las contribuciones y destinarlas al gasto público, por lo cual desde su creación a buscado dar credibilidad a los contribuyentes sobre sus actos, sin embargo para que este órgano lo logre es necesario establecer transparencia en los actos fiscales, opciones tecnológicas y de asesoría en donde las personas físicas y morales sean orientadas sobre el riesgo por incumplimiento tributario.

- Esto necesariamente propiciara transformarnos en una sociedad más participativa y responsable.
 - »» Promover las jornadas de voluntarios para resolver problemas concretos.
 - »» Apoyar el desarrollo y operación de observatorios ciudadanos.
 - »» Compartir espacios y eventos artísticos para difundir Cultura Contributiva.
 - »» Apoyo a la formación de emprendedores y a la constitución de empresas pequeñas y medianas.
 - »» Detonar círculos virtuosos, dar ejemplo en actitudes y conductas.

Por lo que un lineamiento que se debe difundir más, es el de la participación ciudadana ya que su difusión ha sido muy reservada debido a que los gobernados no han adoptado la participación ciudadana como algo voluntario sino más bien como algo impositivo, dando como resultado poca relevancia, por lo cual primero se debe hacer partícipe a un grupo de contribuyentes incumplidos, de esta forma se generara conciencia de su incumplimiento, mismos que serán capacitados y posteriormente difundirán su conocimiento en lugares públicos facilitando la información es decir un mecanismo multiplicador.

- Lo que implica, reducir visiblemente los niveles de evasión y elusión fiscal.
- »» Acercar los servicios a los contribuyentes e incorporarlos a la formalidad.
- »» Involucrar a las Entidades Federativas y a las universidades en esta tarea.
- »» Concertar acciones de colaboración con las entidades creadas para el cumplimiento y defensoría de los ciudadanos (PROFECO, PRODECON, CONDUSEF¹²²).

Todo esto en conjunto con una educación tributaria y la ética del contribuyente, generará frenar la evasión fiscal la cual se lleva a cabo para evitar el pago de contribuciones e impuestos que debe pagar lo que va en contra de la ética, por otra parte, las Entidades Federativas y las Universidades deben fomentar más estos temas en sus estudiantes, ya que esta es la finalidad, es decir generar una cultura de la legalidad.

Por lo cual algunos de estos retos se están implementando en nuestro país mediante órganos competentes como la Prodecon quien se ha encargado desde su creación de coadyuvar a resolver los conflictos entre autoridad y contribuyentes, así como los medios de comunicación que ayudan a que la información llegue a todos los contribuyentes.

¹²²Valls Esponda, Guillermo, Cultura Contributiva en América Latina, enero 2015. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/cultura-contributiva-en-america-latina-2015>.

Por lo que al establecer un programa de educación Fiscal que tenga la finalidad de informar al que el contribuyente para que conozca desde una edad temprana los derechos y obligaciones que tiene para con el Estado, como lo es el pago correspondiente de contribuciones e informar cómo hacer efectivo el cumplimiento tributario en todos los niveles, esto con el fin de se entienda lo valioso que es el cumplimiento espontáneo.

Bajo este contexto el Estado ha hecho uso de la tecnología, ya que esta ha resultado ser una herramienta importante para él y para los contribuyentes, de esta forma el cumplimiento de obligaciones se facilitara para ambas partes corroborando la información de los contribuyentes cumplidos, por lo cual es necesario contar con un sistema eficiente que ayude a mantener la relación y comunicación entre autoridad administrativa y los sujetos pasivos, con respecto a su situación Fiscal.

Así la evasión Fiscal siempre ha sido un problema para el Estado ya que para el contribuyente es más fácil evadir la responsabilidad a cumplir con su obligación tributaria, por lo cual es necesario establecer un sistema de reconocimiento Fiscal al contribuyente cumplido, con el fin de identificar a los sujetos pasivos que han cumplido de manera voluntaria, sobre los incumplidos y su probable evasión.

3.3.1. El contribuyente y la interiorización de porque el cumplimiento es valioso y necesario.

Cuando el contribuyente cumple con su obligación tributaria el Estado y los otros gobernados se ven beneficiados, debido a que el gasto público podrá destinarse a sectores públicos del país como el de educación, salud, vivienda entre otros, sin embargo, es necesario reconocer el cumplimiento como algo valioso y no como algo impositivo, de esta forma el Estado recaudaría más ingresos para destinarlos al gasto público y esto beneficiara a la colectividad.

El contribuyente tiene diferentes razones por las cuales no cumple con su obligación tributaria entre ellas está la falta de ética al momento de aportar su capital al Estado, la cual tendrá la finalidad de crear conciencia en la persona y para ser más precisos en los contribuyentes, de forma que la ética se vincule con el cumplimiento, con la finalidad de que los gobernados aporten voluntariamente.

Es por eso que debemos conocer cuál es el sentido que debe tener la ética sobre el contribuyente y también la relación con el derecho tributario, por lo cual debemos entender que “La Ética proporciona una serie de criterios y marcos teóricos indispensables para normar la conducta, haciendo al ser humano responsable y capaz de tomar decisiones a la luz de los valores universales”.¹²³

Aplicar principios y valores en el derecho tributario ayudara a que el contribuyente tenga confianza sobre la aportación al gasto público, pero también fomentara el sano cumplimiento de las funciones de las autoridades fiscales para que estas se manejen con rectitud y transparencia, esto mediante la repartición equitativa sobre el gasto público, por lo antes mencionado la ética será un principio que rij a sujeto pasivo a reflexionar sobre los beneficios que conlleva contribuir.

Por lo que cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones tributarias esto se puede deber a que desconoce las sanciones a las que se puede hacerse acreedor, pero también puede ser que busca la forma de evadir la responsabilidad de pago, debido a esto la presencia de la autoridad es necesaria, ya que al ser un elemento esencial del cumplimiento se debe reconocer como aquella figura que regule y haga cumplir al gobernado.

Bajo este contexto la presencia de la autoridad es muy importante debido a que su eficiencia y capacidad serán reflejo del cumplimiento del Estado, “Además, esa presencia debe fortalecerse con acercamiento de la autoridad, un mejor servicio y

¹²³Serie de Cuadernos de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Numero III “Prodecon Ética del contribuyente”, p2. <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iii>

un trato amable, por lo que resulta claro que si no hay una adecuada presencia de la autoridad fiscal, se generara impunidad y habrá un mayor incumplimiento”¹²⁴.

Por lo antes mencionado se puede entender que la autoridad en el sistema tributario mexicano no solo actuara como órgano recaudador de contribuciones, sino que también ofrecerá otros servicios que beneficien al sujeto pasivo como: la cultura contributiva, la asesoría gratuita y otorgamiento de créditos entre otros, dando como resultado el cumplimiento a la obligación tributaria.

En este orden de ideas la administración tributaria tiene que recaudar las contribuciones que cubran el gasto público, pero también cuenta con “tareas que debe realizar una administración a efecto de compeler a los contribuyentes al cumplimiento correcto y oportuno de sus obligaciones fiscales, y que son las siguientes:

Primera Tarea de la fiscalización: proveer las medidas necesarias para identificar los contribuyentes que le son desconocidos.

El conocimiento que tienen la administración sobre los contribuyentes es limitado, debido a que no todos los contribuyentes se encuentran dados de alta, es por eso que es obligación de los ciudadanos darse de alta, esto será mediante el Registro Federal de Contribuyentes el cual ayudara a que las autoridades competentes tengan conocimiento sobre su régimen financiero y cuanto aportan.

Segunda Tarea de la fiscalización: que los contribuyentes que no manifiesten sus obligaciones en las formas previstas por la ley, lo hagan.

La ley establece la forma en que los contribuyentes deben cubrir sus obligaciones Fiscales, por lo cual es deber del sujeto pasivo contribuir o bien realizar el pago

¹²⁴ Hallivis Pelayo, Manuel, *Fisco, federalismo y globalización en México*, 3ª ed., México, Editorial tax, 2003, p419.

correspondiente de algún crédito Fiscal, por lo cual la importancia de manifestar radicara en mantener informada a la autoridad sobre nuestro actuar, es por eso que se debe presentar o enviar la información solicitada para su corroboración.

Tercera tarea de la fiscalización: lograr un control efectivo de los contribuyentes que manifiesten sus obligaciones en forma falsa o incompleta.

La declaración que emiten los contribuyentes a las autoridades en algunas ocasiones es errónea, pero esto se debe a diferentes factores como el error, equivoco cometido por falta de conocimiento, sin embargo es necesario que al encontrarse ante esta situación el sujeto pasivo lo aclare o bien complete la información solicitada, de no ser así se cobrara lo manifestado en la declaración.

Cuarta tarea de la fiscalización: Identificar a los contribuyentes que pagan sus obligaciones fuera de plazos establecidos”¹²⁵.

La ley establece diversos plazos con la finalidad de que el contribuyente pueda pagar las contribuciones sin verse afectada su economía, también se establece un tiempo determinado para que las autoridades recauden la mayoría de ingresos y repartirlos al finalizar cada año fiscal, de esta forma todos los Estados se verán beneficiados al repartir los ingresos e invertir en diferentes sectores económicos.

Por tanto El cumplimiento de obligaciones fiscales se establece con el fin de que estas se cubran en un tiempo determinado ya que el gasto público se debe recaudar al finalizar cada año, de forma que el cumplimiento en tiempo y forma se debe ver como un beneficio para ambas partes de la relación jurídica tributaria, por lo cual es necesario incentivar al grupo de incumplidos en una nueva modalidad la cual consistirá, en reconocer y premiar la obediencia de contribuir voluntariamente.

¹²⁵ Zamudio Urbano Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Editorial Porrúa, 2009, pp27-29.

3.3.2. El cumplimiento en tiempo y forma como virtud.

Para la implementación de nuevos conceptos y principios tributarios es necesario que nuestra legislación reconozca el cumplimiento como algo valioso, por lo cual es necesario entender que “El derecho no es una realidad objetiva dada, preexistente, que se domina mejor o peor según sea la agudeza del conocimiento sino que se va formando maleablemente por el propio conocimiento”¹²⁶.

Por lo cual de lo antes mencionado se puede entender que el Derecho y la realidad se deben vincular con el conocimiento, de esta forma el Estado implementara el cumplimiento en tiempo y forma como algo valioso para todos los contribuyentes, y con ello se buscara la correcta aplicación de la metodología para hacer el cobro correspondiente de las contribuciones.

El Estado establece en nuestro máximo ordenamiento la obligación de que todos los contribuyentes cumplan con el deber de contribuir al gasto público, de esta forma se estará cumpliendo con lo establecido en las normas, sin embargo, no todos están comprometidos a seguir con esta obligación, ya que se ve afectada su economía o solo por hacer caso omiso a lo establecido en las leyes Fiscales.

En este sentido las personas Físicas y Morales desempeñan actividades laborales que generan una ganancia económica y de lo obtenido estos se obligan a la aportación al gasto público, ya que los beneficios otorgados por el Estado serán diversos, como el de bienes y servicios públicos, así como aquellos que beneficien a la colectividad, por lo cual se implementan factores que ayudan a tener un razonamiento que afectan a los contribuyentes, pero también aquellos que afecten el cumplimiento tributario.

¹²⁶ Nieto Alejandro, Agustín Gordillo, *Las limitaciones del conocimiento Jurídico*, Madrid, Editorial Trotta, 2003, p18

El Autor Valls Esponda menciona factores que ayudaran a que se tenga un mejor criterio sobre el cumplimiento voluntario, estos son diversos por lo cual es necesario mencionarlos y analizar cada uno de ellos:

- “El primer Aspecto que determina si el contribuyente va cumplir correctamente con sus obligaciones es el conocimiento que tenga respecto de esas obligaciones como de los mecanismos y procedimientos para el cumplimiento.

Es un hecho que el contribuyente se encontrará con un lenguaje técnico y complejo en ley, el cual dificultará su comprensión y como consecuencia caerá en el error de no pagar en tiempo y forma o hacer omisión de los avisos que da la autoridad, por lo cual el sujeto pasivo debe preocuparse y acudir con las autoridades. Con el fin de que todos los gobernados tengan el derecho a ser informados y orientados y no solo un grupo selecto conocedores de la materia.

- Además del conocimiento de las obligaciones y las maneras para atenderlas, el cumplimiento depende de las facilidades para cumplir, esto es, del costo y requerimiento formales para el contribuyente.

Así Para que la recaudación de contribuciones se pueda efectuar es necesario implementar facilidades que ayuden al gobernado, pero estas deberán ser equitativas para todos los contribuyentes ya que estas se puedan cumplir, por lo cual se debe considerar la capacidad económica del sujeto pasivo ya que si estas se exceden con un costo mayor.

- En vista de que los ingresos tributarios sirven, fundamentalmente, para soportar el gasto público, y de que la propia naturaleza de los bienes y servicios públicos es que no se agoten en el consumo de un individuo, no existe garantía de que cada individuo perciba una adecuada correspondencia entre lo que paga (tributa) y lo que recibe.

La finalidad de establecer contribuciones e impuestos es para que estos ayuden a cubrir el gasto público y así repartirlo y beneficiar a toda la federación, sin embargo no todos los contribuyentes se han beneficiado de manera equitativa,

esto los ha llevado a dejar de cumplir con lo establecido, debido a esto las autoridades han perdido credibilidad sobre el destino que le dan al gasto público, por lo cual es necesario que se de transparencia a la repartición de lo recaudado y de qué forma beneficiara a todos los gobernados de nuestro país.

- En cuanto al principio de equidad, los contribuyentes pueden percibir que contribuyen más que sus iguales; más aún, independientemente de la capacidad contributiva, la evasión por parte de algunos contribuyentes alimenta el incumplimiento de otros.

Existen principios tributarios que nuestro sistema fiscal mexicano ha interpretado y adoptado, el que ha tenido mayor relevancia y se ha establecido en nuestro máximo ordenamiento es el de equidad, el cual garantiza que todos aporten al gasto público sin preferencia alguna, por otra parte, muchos contribuyentes no creen que las autoridades apliquen este principio como se debe lo cual ha generado controversia entre los cumplidos y como consecuencia estos dejan de contribuir.

- Por último, la percepción del riesgo asociado al incumplimiento, en términos de sanciones, también puede inducir a los contribuyentes a cumplir, si no voluntariamente, si de manera espontánea.¹²⁷

En este orden de ideas el juez Oliver Wendell Holmes uno de los precursores del realismo legal en el año de 1897 realizo una conferencia en la que hablo sobre el hombre bueno y el hombre malo “decía que, si uno quería conocer el derecho y nada más, debía considerarlo como un hombre malo, que se preocupaba tan solo por las consecuencias materiales que ese conocimiento le permitiera predecir”¹²⁸.

El Estado establece en ley la obligación de que todos tributen sin distinción o preferencia alguna, es posible que una solución al incumplimiento es el aumento

¹²⁷ Valls Esponda Guillermo, op. cit., véase: <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/cultura-contributiva-en-america-latina-2015>.

¹²⁸ Schwartz, Bernard, *Algunos artificios del derecho norteamericano*, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1985, p131.

de las sanciones administrativas con el fin de que los contribuyentes incumplidos vayan disminuyendo, de forma que al no cumplir voluntariamente esta es una medida para generar conciencia en los sujetos pasivos.

Así El cumplimiento voluntario es aplicado para todo tipo de personas es decir físicas o morales con la finalidad de que conozcan los beneficios de aportar su capital, pero también sobre cómo estas pueden llegar a recaudarse mediante la aplicación de principios como el de transparencia en los actos Financieros del Estado, de esta forma es como se dará la confianza de que cada contribuyente aporte.

El Estado establece en sus ordenamientos diversas obligaciones que deben ser cubiertas en tiempo y forma para que no se genere un recargo, una multa o sanción según sea el caso, cuando el pago de las contribuciones se ha hecho durante el lapso establecido, es en este momento cuando el cumplimiento es voluntario y no impuesto.

La forma en que las obligaciones tributarias serán cubiertas son diversas pero la principal es el pago, con el cual se da cumplimiento a la obligación jurídica tributaria establecida, este será exigida por las autoridades administrativas hacia los contribuyentes según lo establecen las leyes vigentes, de esta manera la forma de cumplir con lo establecido se respetará.

El cumplimiento en tiempo y forma depende tanto de las autoridades como de los contribuyentes, por el hecho de que la ley establece la temporalidad en que estas tendrán que cumplirse y la vigencia en que se podrán exigir, mientras que el contribuyente tiene el derecho de cubrir las obligaciones impuestas, y la autoridad de respetar lo establecido, con el fin de recaudar sin preferencias o excepciones.

La implementación de un cumplimiento en tiempo y forma como virtud, implica una disposición por parte del contribuyente para realizar el pago de las obligaciones,

es decir la persona física o moral sabrá los beneficios de ser cumplido, por su parte la autoridad dará preferencia a todas aquellas personas que tributan de manera voluntaria, con la finalidad de poder implementar una nueva educación tributaria, así como aquellos principios y valores que facilitaran la recaudación.

Para que se apliquen en nuestro sistema tributario nuevos conceptos es necesario que el sujeto activo realice un estudio de la materia, por otra parte la implementación del concepto sobre lo valioso del cumplimiento debe ser interiorizado por el contribuyente, ya que su aplicación se desarrollara por los sujetos pasivos con el fin de fomentar el cumplimiento como beneficio a todos y no solamente al Estado.

3.3.3. El reconocimiento al contribuyente cumplido como un derecho.

El contribuyente es reconocido en nuestro máximo ordenamiento, así como en diversas leyes secundarias que ayudan a que su implementación y comprensión sea no solamente en materia Fiscal sino también en otras como el Derecho Civil, Mercantil, Aduanero, de esta forma es como el sujeto pasivo de la obligación jurídica tributaria se ha establecido en nuestro sistema jurídico actual.

Ahora bien la implementación del Título denominado “Del contribuyente y su cumplimiento tributario” en el Código Fiscal de la Federación ayudara a saber de qué forma pueden actuar las personas físicas y morales frente a todo tipo de obligaciones fiscales, así como los medios de defensa a los que podrá recurrir para su protección, implementando una nueva cultura contributiva en beneficio de la colectividad, esto mediante la aplicación de valores éticos y principios.

Las autoridades administrativas deben implementar un sistema de confianza entre esta y los sujetos pasivos, mediante la transparencia de sus actos así es como podrá lograr una aportación voluntaria, otra forma es informando sobre el destino que se le está dando a lo recaudación de ingresos y su debida repartición, por lo

cual es necesario implementar diversas medidas que vinculen el cumplimiento y la obligación de ambos sujetos de la relación jurídica tributaria.

El contribuyente se conoce como una figura del derecho Fiscal quien se encarga de cumplir con la carga impuesta por el Estado, es decir como aquella persona física o moral obligada al pago de contribuciones e impuestos, por lo cual es necesario que se implemente al contribuyente como aquella figura de la relación jurídica tributaria que cuenta con derechos y obligaciones dentro de nuestro sistema Fiscal, de forma que cada gobernado conozca sus alcances.

Así al establecer el cumplimiento tributario en ley es como podrán nacer derechos y obligaciones, los cuales se establecerán con la finalidad de mantener el vínculo de comunicación entre Estado y contribuyente, las obligaciones se enfocaran al cumplimiento de los gobernados, mientras que sus derechos darán protección y reconocimiento al pago en tiempo y forma, esto permitirá el acceso a los estímulos.

La importancia de este derecho radica en reconocer al contribuyente sus diversas obligaciones, lo cual dará como resultado que los tres niveles de gobierno recauden ingresos “uno de los aspectos más importantes para que la Administración Tributaria logre sus objetivos, precisamente para ellos es quien tiene que prestar servicios de calidad, a quienes debe reducir los costos de cumplimiento y para quien debe eficiente sus procedimientos”¹²⁹

De esta forma los objetivos de la Administración Tributaria tendrán que ver con el servicio que estos ofrezcan a los contribuyentes, ya que al ser una autoridad servicial y eficiente el contribuyente podrá acudir sin problemas, otro beneficio sería otorgando preferencia y atención al momento en que estos acudan en presencia de las autoridades administrativas, dando agilidad a su tramites sobre aquellos que no han cumplido con el pago correspondiente.

¹²⁹ Hallivis Pelayo, Manuel, op. cit., p428.

Por lo cual la implementación de este derecho es para reconocer el cumplimiento en tiempo y forma dando preferencia sobre aquellos contribuyentes que no cumplen, no se les premiara en efectivo, más bien será un derecho de reconocimiento Tributario por el buen cumplimiento, sin embargo, si se le otorgara diferentes preferencias sobre los que no han pagado ni contribuido al Estado.

Al reconocer a los contribuyentes cumplidos sobre los incumplidos es como el gobernado empezara a tener la certeza sobre este nuevo sistema de recaudación y sus beneficios por el pago de contribuciones, ya que durante mucho tiempo no se les ha dado la relevancia que merecen por su aportación voluntaria, por lo cual es importante mencionar en que consistirán estos derechos y en que beneficiaran.

Los derechos que se reconocerían en este apartado serían los siguientes: preferencia en atención a trámites administrativos o consultas de situación fiscal, el derecho de participación en subastas públicas, y el otorgamiento de créditos para la vivienda que ayudaran a mejorar el nivel de vida de los contribuyentes, por último el otorgar un plazo justo en caso de incumplir con alguna aportación.

Bajo este contexto debemos referir que en México el contribuyente se ha establecido como un sujeto obligado el pago sin embargo el reconocimiento como un derecho no ha sido establecido por diversas razones entre las cuales se encuentran la falta de presupuesto para implementar nuevos órganos recaudadores de contribuciones y también la falta de Educación Tributaria la cual si se implementa desde una edad temprana ayudaría a que la persona este consiente del gasto que puede aportar y no generar deudas.

El reconocimiento del contribuyente cumplido y sus derechos dentro de las leyes tributarias, será gradual, esto mediante una propuesta de reforma al Código Fiscal de la Federación, se implementara un apartado especial que haga referencia a la figura del sujeto pasivo y sus elementos, posteriormente al ser aprobada e implementada esta reforma, se aplicaran programas de difusión de información al

cumplimiento con el fin de informar a los contribuyentes sobre lo valioso que es contribuir.

El reconocer en ley al contribuyente y su cumplimiento, traerá un crecimiento a las obligaciones tributarias, esto no será en un principio, pero con el paso del tiempo esta figura se implementará y adoptara hasta convertirse en un derecho único y reconocido facilitando a las autoridades la identificación de aquellos que si cumplen y aquellos que dejan de cumplir o simplemente no realizan el pago.

Los medios de comunicación ayudaran a que la difusión de este derecho sea más rápido, es decir este nuevo derecho se aplicara en páginas web como: la de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, y el Sistema de Administración Tributaria, ya que como autoridades Administrativas y recaudadoras tendrán que informar a los contribuyentes sobre la aplicación, y beneficios que tendrán sobre este derecho y sus obligaciones.

El reconocimiento que harán las autoridades competentes sobre el derecho de reconocimiento al contribuyente cumplido, tendrá que ser de manera general, esto incluye a Nacionales y Extranjeros en todos los beneficios que se plantean y proponen, para modificar actitudes y modelos que deben ser superados para lograr implementar una cultura contributiva que sancione al mal contribuyente pero también que reconozca y estimule al contribuyente cautivo.

CONCLUSIONES

- I. El reconocimiento del contribuyente en la constitución de 1917, fue de gran importancia debido a que se estableció la formalidad sobre la obligación de que los mexicanos tendrán que aportar al gasto público, así como la recaudación de impuestos en sus tres órdenes de gobierno, de esta forma su trascendencia ha marcado las bases para el Derecho Tributario y su aplicación en el país.
- II. El establecimiento de contribuciones es una de las tantas facultades del congreso de la Unión, ya que la recaudación de estos ingresos estará destinada a cubrir el gasto público, el cual al ser ejercido permitirá la satisfacción de las necesidades públicas, de esta forma ambas partes serán positivas así, el Estado al cubrir el gasto público y el contribuyente al otorgársele servicios que beneficiarán a la colectividad generan una cultura de contribuir.
- III. El reconocimiento de diferentes sujetos pasivos en materia tributaria tiene como finalidad el volver más segura la recaudación de contribuciones por parte del Estado pues estos recursos a su vez se destinan para el gasto público, de esta forma nuestra legislación reconoce la obligación que tienen no solo el contribuyente para dar el cumplimiento a la obligación jurídica tributaria, sino también otros sujetos que la ley determina.
- IV. La creación de órganos administrativos competentes facilita la recaudación de contribuciones, pero no la interiorización de lo valioso que es el cumplimiento de las mismas, ya que la cultura contributiva en muchos países no se difunde y esto se debe a la falta de capacitación de los órganos competentes, los cuales solo buscan imponer leyes tributarias sin buscar la comprensión sobre la obligación del contribuyente.
- V. La transparencia de un sistema tributario permitiría un efectivo control de la administración con respecto a la repartición del gasto público a todas sus entidades de manera equitativa, lo que posibilitara; que el contribuyente disponga de la información suficiente sobre el destino de las contribuciones

y por otro lado que conociera los medios de defensa que como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene reconocidos, mismos que deben ser ágiles.

- VI. La difusión de información es un derecho reconocido en ley, el cual debe aplicar el Estado, de esta forma la relación comunicativa entre los sujetos de la relación jurídica tributaria, hará que el contribuyente conozca las ventajas y desventajas de tributar y el Estado podrá recaudar las contribuciones establecidas en ley para destinarlas al gasto público.
- VII. La creación de la PRODECON ha beneficiado a las autoridades administrativas y a los contribuyentes, esto mediante revisión, atención, y difusión de cultura contributiva, ya que puede realizar estas acciones por su Autonomía, esto también mediante su organización y personal capacitado, ya que ellos se encargarán de resolver de la manera más eficiente y con respeto junto con la ayuda de otros órganos concedores en la materia, los problemas del contribuyente.
- VIII. La aplicación de diversos principios como el de secrecía ayuda a que el contribuyente se sienta seguro sobre la actuación de las autoridades administrativas, ya que este tiene la facultad de salvaguardar la información proporcionada por los sujetos pasivos, y solo en casos que establezca la ley podrán hacer uso de esta información.
- IX. Los medios electrónicos son de gran importancia para las autoridades administrativas ya que han facilitado el control y manejo sobre los contribuyentes y su situación, otra ventaja de la tecnología es la difusión de información la cual ayuda a la recaudación del gasto público como lo es la cultura contributiva, la cual informara sobre el pago de contribuciones.
- X. La manifestación clara es un derecho que tienen los contribuyentes frente a las autoridades competentes, lo cual ayudara a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a conocer sus obligaciones tributarias con el Estado, con la finalidad de que el sujeto pasivo conozca y entienda las normas legales, facilitando su cumplimiento.

- XI. Para que el buen gobierno se lleve a cabo es necesario que este tenga lineamientos más estrictos como lo es la aplicación de un sistema tributario honesto, respetuoso y transparente, de esta forma no solo estará cumpliendo con su obligación, sino también estará dando credibilidad a los sujetos pasivos sobre el destino que se le da al gasto publico.
- XII. El Estado mantendrá informado a los contribuyentes cumplidos sobre su situación anual mediante la emisión de una carta, la cual tiene como finalidad otorgar un estímulo a su buen cumplimiento, el cual consistirá en el otorgamiento de créditos personales y también la participación en subastas públicas las cuales serán solo para el contribuyente cumplido.
- XIII. La cultura contributiva es un concepto importante para establecer un nuevo sistema tributario ya que su utilización genera conciencia en los contribuyentes sobre lo bueno que es ser un contribuyente cumplido, esto se puede lograr mediante la difusión de información por medios electrónicos, pero también al informar de manera personal al contribuyente.
- XIV. El cumplimiento voluntario de los contribuyentes es valioso ya que ayuda a que el Estado recaude los ingresos necesarios para cubrir el gasto público, esto quiere decir que su obligación no solamente es una imposición establecida en la norma, también es un derecho, el cual es reconocido por las autoridades competentes.
- XV. La Implementación de un apartado en el Código Fiscal de la Federación referente a estímulos al contribuyente cumplido, traería beneficios para los sujetos activos y pasivos, los primeros al tener un sustento y aplicación de criterios normativos con respecto al pago de contribuciones y la forma de exigir las al deudor, los segundos se beneficiarían al ser reconocidos sus derechos y por consiguiente todos tendrán una defensa más clara.

Bibliografía

1. ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 2ª ed., Barcelona, Editorial Atelier, 2013.
2. BEJARANO SÁNCHEZ, Manuel, *Obligaciones civiles*, 6ª ed., México, Editorial Oxford, 2010.
3. BIALOSTOSKY DE CHAZAN, Sara, *Panorama del Derecho Romano*, 3ª ed., México, Editorial Porrúa, 2007.
4. BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías Individuales*, 40ª ed., México, Editorial Porrúa, 2008.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. ed., México, Editorial IURE, 2011.
6. CASTREJON GARCIA, Gabino, *Derecho Tributario*, Editorial Cárdenas Velasco, México, 2002.
7. DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 27ª ed., México, Editorial Porrúa, 2006.
8. DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto, *principios de derecho tributario*, 4ta ed., México, Editorial Limusa: Noriega, 2006.
9. JARACH, Dino, *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3ª ed., Buenos Aires, Editorial Abeledo- Perrot, 1982.
10. FLORES ZAVALA, Ernesto, "*Elementos de finanzas públicas mexicanas*" ed. 34ª, México, Editorial Porrúa, 2004.
11. HALLIVIS PELAYO, Manuel, *Fisco, federalismo y globalización en México*, 3ª ed., México, Editorial tax, 2003.
12. MABARAK CERECEDO, Doricela, *Derecho Financiero Publico*, 2º ed., México, Editorial McGraw-Hill, 2007.
13. MAGALLÓN IBARRA, Mario, *Compendio de términos de derecho civil*, México, Editorial Porrúa UNAM Instituto de Investigaciones Jurídicas México, 2004.
14. MEDINA, ORTEGA, Cutberto, Simón, *Derecho fiscal estudio integral de las contribuciones*, 3ª. ed., México, Editorial 7 Editores, 2012.
15. NIETO ALEJANDRO, Agustín Gordillo, *Las limitaciones del conocimiento Jurídico*, Madrid, Editorial Trotta, 2003.
16. ORTEGA CARREÓN, Carlos Alberto, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Porrúa, 2009.

17. ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel, *Primer Curso de Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Porrúa, 2004.
18. PONCE GÓMEZ, Francisco, *Derecho Fiscal*, 12ª ed., México, Editorial Limusa, 2009.
19. ROQUE DIAZ, José Rodrigo, *Delitos de cuello blanco*, México, Editorial Instituto Nacional de Ciencias Penales, 2011.
20. SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Lecciones de Derecho Financiero*, Madrid, Editorial Universidad Complutense, facultad de derecho, sección de publicaciones, 1991.
21. SCHWARTZ, Bernard, *Algunos artificios del derecho norteamericano*, Buenos Aires, Editorial Abeledo-Perrot, 1985.
22. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, Editorial Oxford, 2010.
23. ZAMUDIO URBANO Rigoberto, *Sistema Tributario en México*, México, Editorial Porrúa, 2009.

LEGISLACION

- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 2015.
- Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano
- Convención americana sobre Derechos Humanos (Pacto de San José)
- Código Civil Federal vigente
- Código Fiscal de la Federación vigente
- Código Civil del Distrito Federal vigente
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente vigente
- Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información vigente
- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores vigente.
- Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente vigente.

HEMEROGRAFIA

Diccionario Jurídico mexicano, 2ª ed., Editorial Porrúa, Vol. 2. Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1987-1988.

QUIJADA Rodrigo, *Enciclopedia Jurídica OMEBA*, Vo, VIII-I, México, 2005

CIBERGRAFIA

- <http://www.cefp.gob.mx/publicaciones/documento/2015/mayo/cefp0102015.pdf>
- <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/p/analisis-sistemicos-y-estudios-normativos/sub-menu-analisis-sistemicos/estudios-tecnicos/buzon-tributario>.
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/57/tc.pdf>.
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/6/2564/26.pdf>
- <http://www.prodecon.gob.mx/portal/Documentos/masPublicaciones/Naturalezadelprocedimientodequejas.pdf>
- http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/derechos_contribuyentes/Paginas/derechos_cff.aspx
- <http://www.juridicas.unam.mx/publica/rev/derpriv/cont/4/jur/jur10.htm>.
- http://inicio.ifai.org.mx/Publicaciones/Transparencia_Acceso_y_Secreto_Fiscal.pdf
- <http://prodecon.gob.mx/portal/libros/docs2014/reflexionesdigital.pdf>
- <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/260/pr/pr5>.
- <http://www.diputados.gob.mx/sedia/sia/redipal/CRVIII-ESP-04-10.pdf>.
- <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/4/1691/5.pdf>
- <https://www.scjn.gob.mx/libro/InstrumentosConvencion/PAG0259.pdf>.
- http://www.prodecon.gob.mx/Documentos/Transparencia/rendicionCtas/informe_final.pdf
- <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iii>
- <http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/cultura-contributiva-en-america-latina-2015>.