



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES

ARAGÓN

“EL BUZÓN TRIBUTARIO. SU INCONSTITUCIONALIDAD”

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO**

P R E S E N T A:

ROBERTO CEBALLOS BAUTISTA.

ASESOR: MTR. JULIO CÉSAR PONCE QUITZAMÁN.



Nezahualcóyotl, Estado de México, a 29 de febrero del año 2016





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Dedicatorias.

A la Virgen de Guadalupe, por darme la oportunidad de vivir, iluminar mi camino día con día, por fortalecer mi corazón y haber puesto en mi camino a aquellas personas que han sido cómplices en esta meta.

A mi madre Julia Bautista de la Cruz, por darme la vida, por apoyarme en cada etapa de mi vida, por sus consejos y sus regaños, por hacer de éste hombre un hombre de bien, por creer en mí y por su amor, te amo mama, esta tesis te la dedico a ti.

A mi padre Roberto Ceballos Álvarez, por ser esa persona especial en mi vida, por sus consejos y regaños, por darme las herramientas necesarias para ser alguien en esta vida, por tu paciencia y por tu amor, esta tesis también te la dedico a ti.

A mi hermano Ángel Ceballos Bautista, por ser un hermano incondicional, por sus afectos y su cariño, por eso consejos y sus opiniones, esta tesis hermano también es para ti.

A mi abuela Esther Álvarez Vázquez, a mi abuela Isabel de la Cruz García, a mi primo Alan Jesús Velázquez Ceballos, por ser personas especiales y fundamentales en mi vida, porque ellos iniciaron de la mano conmigo este camino que es tener una carrera profesional, que lamentablemente no pudieron ver la culminación de esta meta, a ellos en especialmente les dedico esta tesis.

A las familias Ceballos y Bautista, mis familias, por ser ellas las que creyeron en mi desde el inicio y hasta la culminación de esta etapa, gracias a todos por su apoyo y por su tiempo en mi vida, de todo corazón esta tesis también es parte de ustedes, gracias.

A mi asesor de Tesis el Mtro. Julio César Ponce Quitzamán, por ser un gran amigo y un consejero, gracias a usted profesor por ser un gran ser humano.

amat victoria curam.

ÍNDICE

Pág.

INTROUCCIÓN	1
--------------------------	----------

CAPÍTULO 1.

MARCO GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y FISCAL.....	3
---	----------

1.1 Justificación de la Contribuciones.	3
1.2 Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales aplicables a las Contribuciones.	6
1.3 Tipos de Contribuciones y Sus elementos.	22
1.3.1 Impuestos.	28
1.3.2 Aportaciones de Seguridad Social.	32
1.3.3 Contribuciones de Mejoras.	35
1.3.4 Derechos.....	37
1.4 Ciclo de las Contribuciones.....	40

CAPÍTULO 2.

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.....	43
---	-----------

2.1 Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.....	43
2.2 Código Fiscal de la Federación.....	46
2.3. Registro Federal de Contribuyentes.....	56
2.4 Reforma Fiscal.	58
2.4.1 Iniciativa de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.	58
2.4.2 Alcances de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.....	59
2.4.3 Finalidad de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.....	60

CAPÍTULO 3.

BUZÓN TRIBUTARIO EN MÉXICO.....	62
--	-----------

3.1. Marco Jurídico.....	63
3.1.1 Personas Físicas.	64
3.1.2 Personas Morales.....	65
3.1.3 Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014.....	66

3.2	Finalidad del Buzón Tributario.....	68
3.3	Sanciones.....	70
3.4	Medios de Defensa al alcance de los contribuyentes: Recurso de revocación y juicio de nulidad (generalidades).....	70
3.5	Inconstitucionalidad del Buzón Tributario.....	75
3.6	Análisis del Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	81
3.7	Análisis del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	83
3.8	Análisis del Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.....	84
	CONCLUSIONES.....	87
	BIBLIOGRAFÍA.....	88

INTROUCCI3N.

La recaudaci3n de impuestos en M3xico, surge con la necesidad de brindar a los ciudadanos los servicios obligatorios para contribuir al crecimiento del lugar en donde viven. Las contribuciones son los principales instrumentos del desarrollo econ3mico del pa3s, raz3n por la cual la autoridad se caracteriza por ser fiscalizadora recaudadora y en su camino de su cumplimiento pierde de vista su visi3n por la que fue creada, volvi3ndose as3 una autoridad fiscalizadora controladora.

Las nuevas tecnolog3as de la informaci3n se han desarrollado muy r3pido en estos 3ltimos a3os y actualmente, a trav3s de Internet, las personas, las empresas y el Estado se interrelacionan entre s3 de una forma mucho m3s eficiente. En ese sentido el sistema tributario mexicano no puede permanecer ajeno al avance inform3tico-tecnol3gico, sino que, por el contrario, el buen uso del internet debe ser visto como un 3rea de oportunidad, al contar con una herramienta moderna y confiable que debe de incidir, para lograr que los procedimientos administrativos se desarrollen con la debida celeridad, econom3a y seguridad.

Ahora bien, la autoridad fiscalizadora cre3 mecanismos accesibles de bajo costo, que simplifican el pago de impuestos al tiempo que permitan captar a nuevos contribuyentes y asegurar la plena integraci3n de 3stos al ciclo tributario, con la finalidad de utilizar los medios electr3nicos para las **notificaciones** y otros actos jur3dicos persiguiendo lo ya regulado por otros pa3ses.

En efecto derivado del inicio de vigencia del art3culo 17-K del C3digo Fiscal de la Federaci3n, para todo el mundo de contribuyentes a partir de enero del 2015, en el cual se norma el Buz3n Tributario, como un sistema de comunicaci3n electr3nico entre los sujetos de la relaci3n Jur3dico Tributaria.

Por lo que en la presente tesis de licenciatura se considera que el Buzón Tributario no es un instrumento que pueda ser considerado como totalmente fiable, además no prevé el entendimiento de la notificación con ningún otro ente para garantizar que el destinatario tendrá conocimiento de la actuaciones de la autoridad, y ni siquiera se le permite optar por un sistema de comunicación más viable para sus circunstancias, imponiéndosele cargas adicionales por falta de opciones en la ley, todo por lo cual lo deja en un completo estado de indefensión y de inseguridad jurídica al mundo de contribuyentes.

Si bien es cierto, que la propia constitución de manera clara establece que el gobernado solo podrá ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a través de mandamiento escrito emitido por autoridad competente que funde y motive su actuar y su causa legal en el procedimiento.

Por lo que en ese sentido el escrito en cuestión deberá contener en documento impreso con firma autógrafa del funcionario competente, y no así en documento digitales como los que serán notificados por vía del Buzón Tributario, el cual, sin posibilidad de añadir más énfasis deviene de inconstitucional por ser violatorio a los derechos fundamentales y humanos celosamente tutelados por los artículos 1 párrafos uno, dos y tres, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

CAPÍTULO 1.

MARCO GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO Y FISCAL.

El Derecho Fiscal es de suma importancia ya que se relaciona íntimamente con los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y su relación que tiene con los particulares en su calidad de contribuyentes.¹

Por lo tanto, se considera materia fiscal lo relativo a la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por haber infringido las leyes tributarias, por lo que es necesario que se determinen las normas jurídicas que respalden un Estado de Derecho, en cuanto a las actividades financieras del Estado relativas a la obtención de sus ingresos, su administración y su erogación.

En el presente capítulo se considera al derecho administrativo como aquella relación que tiene como ente administrativo (Secretaría de Hacienda y de Crédito Público, Servicio de Administración Tributaria) para con los sujetos administrados que, en el caso concreto de la presente tesis nos referimos a los contribuyentes.

1.1 Justificación de la Contribuciones.

Existen distintas teorías respecto a la justificación que tiene el Estado para crear y percibir el producto de las contribuciones, estas teorías fueron consecuencia de circunstancias de tiempo, modo y lugar que prevalecen en determinado momento histórico.

¹ Concepto: Persona obligada por ley al pago de impuesto.

Las teorías tienden a justificar el indiscutible derecho que tiene todo Estado, de imponer y percibir el producto de dichas contribuciones para satisfacer las necesidades de los que dependen del mismo, las cuales son las siguientes:

a) Justificación histórica:

La justificación de carácter histórico se desprende de parte de la riqueza, para ayudar al Estado al debido cumplimiento de sus funciones propias de derecho público. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de su semejante con la finalidad de poder subsistir y progresar.

La sociedad humana, ha pasado por distintas etapas y momentos históricos entre otros la comunidad primitiva, el esclavismo, el feudalismo, el capitalismo en sus fases mercantilista e imperialista y el comunismo en sus fases socialista y científico.

En todas estas etapas del desarrollo histórico de la sociedad, se advierten necesidades que requiere una población, por lo cual al crear un ente denominado Estado y dotarlo del poder necesario, para que se encargue de dicha satisfacción de las necesidades colectivas, que individualmente no se pueden cubrir.

La decisión de crear al Estado, para que se encargue de las tareas y funciones colectivas, trajo como consecuencia la obligación, por parte de la población, de dotarle de los recursos económicos necesarios para sufragar el costo de los servicios públicos, estas aportaciones históricamente se han denominado tributos y actualmente contribuciones.

b) Justificación religiosa.

Desde el punto de vista religioso existe una justificación de la existencia y pago de las contribuciones desde su génesis, se hace referencia a un pasaje, en el cual los fariseos trataron

de sorprender a Jesús, para que hablara delante del pueblo en contra del César, en ese entonces Rey de Roma, y tener un motivo para acusarlo formalmente, los cuales le cuestionaron ¿Es lícito dar tributo a César, o no?, pero Jesús, conociendo la malicia de ellos, les dijo: ¿Por qué me tentáis? Mostrarme la moneda del tributo, y ellos le presentaron un denario. Entonces dijo: ¿De quién es esta imagen y la descripción? Le dijeron: De César. Y les dijo: pues, César lo que es del Cesar, y a Dios lo que es de Dios.²

Del pasaje anterior, se tiene que siempre se ha justificado la existencia de los tributos, desde el punto de vista religioso, pues los miembros de una comunidad civil deben contribuir para los gastos de la misma a través de los tributos o contribuciones, así como para los gastos de la comunidad religiosa a la cual pertenezcan, vía ofrendas en dinero o en especie, ya se trate del cristianismo, budismo, islamismo, o cualquier otra, siempre existirá la obligación de contribuir para los gastos que requieran tanto el Estado como las asociaciones religiosas a las que pertenezcan los miembros de la comunidad.

c) Justificación económica.

La justificación económica del Estado para percibir el producto de las contribuciones tiene características diferentes, según sea el grado de relación que guarde con los diferentes sectores que integran la economía nacional y según sea su sistema político; es así que tenemos que una hacienda pública que opere en una economía de mercado descentralizada, conduce siempre a un sistema de economía mixta, como en los países occidentales; en este caso el Estado requiere de ingresos para cubrir las necesidades de una comunidad y para orientar de alguna manera la economía nacional; en igual forma, la utilización de los recursos financieros recaudados se encuentra consignada en forma expresa en el presupuesto público aprobado por el Estado, cosa contraria sucede en las economías de administración centralizada de los países socialistas, donde la hacienda pública es parte integral de un plan general del Estado para organizar y centralizar las actividades económicas de la nación.

² Libros del Nuevo Testamento de San Mateo 22. 15-22, San Marcos 12. 14-17 y San Lucas 20. 22-26. (Biblia Cristiana)

d) *Justificación en nuestra Constitución Federal.*

En México la facultad que tiene el Estado para imponer contribuciones y percibir su producto se encuentra prevista en el artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna, del cual deriva lo siguiente:

... “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, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”...

Del precepto constitucional anterior transcrito se desprende que el producto de las contribuciones es para satisfacer los gastos públicos del Estado, esto sin definir dicho concepto nuestra propia Constitución.

Sin embargo, por gasto público debemos entender, toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto de egresos y con cargo a la partida respectiva.

1.2 Derechos Fundamentales y Principios Constitucionales aplicables a las Contribuciones.³

a) Principio de igualdad.

Lo encontramos consagrado en el artículo 13 constitucional⁴, y consiste en que “Nadie puede ser juzgado por leyes privativas (...)”. Conforme a este principio se crea una prohibición para el Poder Legislativo de dictar leyes que carezcan de generalidad, impersonalidad y abstracción, es decir, que no deben contraerse a una persona moral o física particularmente considerada a un número determinado de individuos.⁵ En este

³ Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª ed., México, Limusa, 2004, pp. 85 y 86.

⁴ Artículo 13 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁵ Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, México, Porrúa 1995, p. 281.

sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que lo prohibido por la Carta Magna es que existan leyes (incluidas aquéllas en materia tributaria) que no se apliquen por igual a todas las personas.⁶

b) Principio de irretroactividad de las leyes tributarias.

Consiste en que “A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, y se fundamenta en el primer párrafo del artículo 14 constitucional. Parafraseando al Dr. Francisco Javier Osornio Corres, conforme al citado principio, las leyes impositivas sólo son aplicables a situaciones que la misma ley señala, como hecho generador del crédito fiscal, que se realicen con posterioridad a su vigencia. Si una ley pretende aplicar el impuesto a una situación realizada con anterioridad, será una ley retroactiva.⁷

Respecto de la forma de determinación de la retroactividad de una ley, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación llevó a cabo un pronunciamiento trascendental al asumir la “Teoría de los Componentes de las Normas”⁸, consistente en que toda norma jurídica contiene un supuesto y una consecuencia, de suerte que si aquél se realiza, ésta debe producirse, generándose así, los derechos y obligaciones correspondientes y con ello, los destinatarios de la norma están en posibilidad de ejercitar aquéllos y cumplir con éstas; sin embargo, el supuesto y la consecuencia no siempre se generan de modo inmediato, pues puede suceder que su realización ocurra fraccionada en el tiempo. Esto acontece por lo general, cuando el supuesto y la consecuencia son actos complejos, compuestos por diversos actos parciales. Por tanto, el Pleno de la Corte señaló que, para resolver sobre la retroactividad o irretroactividad de una disposición jurídica, es fundamental determinar las hipótesis que pueden presentarse en relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. Al respecto cabe señalar que generalmente y en principio, pueden darse las siguientes hipótesis:

⁶ Suprema Corte de Justicia de la Nación, *Las Garantías de Igualdad*, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales, p. 110.

⁷ Osornio Corres, Francisco Javier, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, México, UNAM, 1992, pp. 61 y 62.

⁸ Jurisprudencia P./J. 123/2001 del Pleno de la SCJN, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, octubre de 2001, p. 16.

1. Cuando durante la vigencia de una norma jurídica se actualizan, de modo inmediato, el supuesto y la consecuencia establecidos en ella. En este caso, ninguna disposición legal posterior podrá variar, suprimir o modificar aquel supuesto o esa consecuencia sin violar la garantía de irretroactividad, atento que fue antes de la vigencia de la nueva norma cuando se realizaron los componentes de la norma sustituida.
2. El caso en que la norma jurídica establece un supuesto y varias consecuencias sucesivas. Si dentro de la vigencia de esta norma se actualiza el supuesto y alguna o algunas de las consecuencias, pero no todas, ninguna norma posterior podrá variar los actos ya ejecutados sin ser retroactiva.
3. También puede suceder que la realización de alguna o algunas de las consecuencias de la ley anterior, que no se produjeron durante su vigencia, no dependa de la realización de los supuestos previstos en esa ley, ocurridos después de que la nueva disposición entró en vigor, sino que tal realización estaba solamente diferida en el tiempo, ya sea por el establecimiento de un plazo o término específico, o simplemente porque la realización de esas consecuencias era sucesiva o continuada; en este caso la nueva disposición tampoco deberá suprimir, modificar o condicionar las consecuencias no realizadas, por la razón sencilla de que éstas no están supeditadas a las modalidades señaladas en la nueva ley.
4. Cuando la norma jurídica contempla un supuesto complejo, integrado por diversos actos parciales sucesivos y una consecuencia. En este caso, la norma posterior no podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, sin violar la garantía de irretroactividad. Pero en cuanto al resto de los actos componentes del supuesto que no se ejecutaron durante la vigencia de la norma que los previó, si son modificados por una norma posterior, ésta no puede considerarse retroactiva. En esta circunstancia, los actos o supuestos habrán de generarse bajo el imperio de la norma posterior y consecuentemente, son las disposiciones de ésta las que deben regir su relación, así como la de las consecuencias que a tales supuestos se vinculan. Por tanto, para determinar si una norma es o no retroactiva, debe atenderse a las hipótesis que pueden presentarse en

relación con el tiempo en que se realicen los componentes de la norma jurídica. En materia tributaria el principio de irretroactividad se encuentra recogido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación (CFF), donde en sus párrafos primero y segundo se lee que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que 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.”

En tal sentido, la causación y determinación de las contribuciones necesariamente debe ser a la luz de las disposiciones legales vigentes al momento en que ocurren las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por el legislador como susceptibles de ser gravadas. En materia tributaria se encuentra plasmada la citada excepción en el artículo 70, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, donde se lee que “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.”

Así entonces, tratándose de comisión de infracciones a las leyes tributarias e imposición de sanciones, sí resultan aplicables de forma retroactiva tales disposiciones, siempre y cuando ello sea en beneficio del infractor.

c) Principio de audiencia.

En la historia constitucional mexicana, esta garantía apareció por primera vez en el artículo 14 de la Constitución de 1857, referida exclusivamente a la materia penal. En el texto del correspondiente artículo 14 constitucional vigente, se permite que tal garantía abarque cualquier otra materia, ya que el texto de su segundo párrafo reza “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.”⁹

Esta garantía ha sido definida por la SCJN como el derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos.¹⁰

La garantía de audiencia no es absoluta, la materia impositiva es una de las excepciones a esta garantía, puesto que al tener un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con dicha garantía de forma previa, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondiente, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa, sino que, de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.¹¹

Situación distinta que ocurre respecto de los procedimientos de fiscalización llevados por las autoridades fiscales, en los cuales se reconoce la posibilidad de los gobernados para

⁹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, 2ª ed., México, SCJN, 2005, Colección Garantías Individuales, pp. 48 y 49.

¹⁰ Jurisprudencia 80 del Pleno de la SCJN, Séptima Época, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, p. 94, con rubro AUDIENCIA, GARANTIA DE OBLIGACIONES DEL PODER LEGISLATIVO FRENTE A LOS PARTICULARES.

¹¹ Jurisprudencia 79 del Pleno de la SCJN, Séptima Época, Fuente: Apéndice de 1995, Tomo I, p. 93, con rubro AUDIENCIA, GARANTÍA DE EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.

desvirtuar las irregularidades que hayan sido detectadas por tales autoridades, con antelación a que se dicte la resolución respectiva, sin pena de que el precepto normativo que regule el procedimiento de que se trate sea considerado inconstitucional.¹²

d) Principios de forma escrita, competencia, fundamentación y motivación.

El artículo 16 Constitucional prevé en su primer párrafo que “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.” En tal sentido, cualquier acto de molestia debe reunir los citados requisitos para que resulte constitucional, es decir:

1. Debe estar por escrito.
2. Debe ser emitido por autoridad competente.
3. Debe estar fundado y motivado.

Estos actos de molestia son aquéllos por medio del cual se restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos.¹³ El Poder Judicial de la Federación ha señalado que la constitucionalidad de los actos de molestia dependerá de la concurrencia indispensable de los tres requisitos mínimos antes señalados. El primero tiene como propósito evidente que pueda haber certeza sobre la existencia del acto de molestia y para que el afectado pueda conocer con precisión de cuál autoridad proviene, así como su contenido y sus consecuencias. El segundo significa que la emisora esté habilitada constitucional o legalmente y tenga dentro de sus atribuciones la facultad de emitirlo. En cuanto al tercero, la exigencia de fundamentación es entendida como el deber que tiene la autoridad de expresar, en el mandamiento escrito, los preceptos legales que regulen el hecho y las consecuencias

¹² Jurisprudencia 1a./J. 178/2005 de la Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIII, enero de 2006, p. 696, con rubro VISITAS DOMICILIARIAS PARA VERIFICAR LA EXPEDICIÓN DE COMPROBANTES FISCALES. EL ARTÍCULO 49, FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE IMPIDE A LOS GOBERNADOS DESVIRTUAR LOS HECHOS U OMISIONES PLASMADOS EN EL ACTA RESPECTIVA, ANTES DE QUE SE EMITA LA RESOLUCIÓN EN LA QUE SE LES IMPONGA UNA MULTA, TRANSGREDE LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 14, PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA 2003).

¹³ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Las Garantías de Seguridad Jurídica, Op. Cit., p. 86.

jurídicas que pretenda imponer el acto de autoridad, presupuesto que tiene su origen en el principio de legalidad que en su aspecto imperativo consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite; mientras que la exigencia de motivación se traduce en la expresión de las razones por las cuales la autoridad considera que los hechos en que basa su proceder se encuentran probados y son precisamente los previstos en la disposición legal que afirma aplicar.

Presupuestos, el de la fundamentación y el de la motivación, que deben coexistir y se suponen mutuamente, pues no es posible citar disposiciones legales sin relacionarlas con los hechos de que se trate, ni exponer razones sobre hechos que carezcan de relevancia para dichas disposiciones.

Esta correlación entre los fundamentos jurídicos y los motivos de hecho supone necesariamente un razonamiento de la autoridad para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los hechos de que se trate, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento. En materia tributaria, el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación recoge el citado mandato constitucional, señalando requisitos y modalidades adicionales, como son:

1. Pueden constar por escrito o en documento impreso o digital. En este segundo supuesto la transmisión al destinatario.
2. Señalar lugar y fecha de emisión.
3. Además de estar fundado y motivado debe expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
4. Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente, o la firma electrónica avanzada si se trata de un documento digital.
5. Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Principios derivados de la organización Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Estos principios los vamos a encontrar contenidos en el artículo 31, fracción IV, Constitucional, el cual ordena lo siguiente:

“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.”

Conforme al citado numeral se desprenden los siguientes principios constitucionales específicos:

1.- PRINCIPIO DE DESTINO AL GASTO PÚBLICO. Tal como se desprende del precepto que nos ocupa, la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir tiene un destino específico, cubrir los gastos públicos; y, por tanto, sólo cuando las contribuciones tengan tal fin serán constitucionales.

Ahora bien, dado que no se precisa el alcance del citado concepto de gasto público, se hizo necesario que la Segunda Sala de la SCJN lo delimitara, en el sentido de considerar que tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.¹⁴

En otras palabras, las cantidades que están obligados a pagar los particulares por imposición tributaria no deben tener un destino arbitrario, sino que el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los

¹⁴ Tesis 2a. IX/2005 de la Segunda Sala de la SCJN Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, enero de 2005, p. 605, con rubro GASTO PÚBLICO.

cuales fueron decretados anualmente por la Cámara de Diputados en el Presupuesto de Egresos de la Federación.¹⁵

Por tanto, la recaudación de las contribuciones deberá ser aplicada por el Estado para cubrir necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales. Incluso, el Pleno de la SCJN ha considerado que en caso de que una contribución se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, ello acarrea su inconstitucionalidad por violación al principio de destino al gasto público.¹⁶

De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social. En este punto conviene hacer una referencia a que, si bien se ha reconocido que la creación de contribuciones tiene un fin recaudatorio para sufragar el gasto público de la Federación, Estados y Municipios, éstas también pueden servir como instrumentos de política financiera, económica y social para impulsar o inhibir la realización de ciertas actividades en las que tenga interés el Estado Mexicano.

Ello se ha denominado fines extrafiscales de las contribuciones, los cuales son pretendidos por el legislador en un primer término, y buscan surtir efectos inmediatos en el comportamiento de los contribuyentes, es decir, interferir en las preferencias del particular, que, en este caso, es el contribuyente. Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado que corresponde al órgano legislativo justificar expresamente, en la exposición de motivos, en los dictámenes o en la misma ley, los mencionados fines extrafiscales que persiguen las contribuciones con

¹⁵ Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, Harla. México 1997, p. 67.

¹⁶ Jurisprudencia P./J. 15/2009 del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, abril de 2009, p. 1116, con rubro GASTO PÚBLICO. EL PRINCIPIO DE JUSTICIA FISCAL RELATIVO GARANTIZA QUE LA RECAUDACIÓN NO SE DESTINE A SATISFACER NECESIDADES PRIVADAS O INDIVIDUALES

su imposición, en virtud de que, en un problema de constitucionalidad de leyes debe atenderse sustancialmente a las justificaciones expresadas por los órganos encargados de crear la ley y no a las posibles ideas que haya tenido o a las posibles finalidades u objetivos que se haya propuesto alcanzar. Excepción hecha de aquellos casos en los cuales los fines extrafiscales resulten evidentes.¹⁷

2.- PRINCIPIO DE CAPACIDAD CONTRIBUTIVA. El artículo 31, fracción IV Constitucional dispone que la obligación de contribuir debe ser de una manera proporcional. Al interpretar el alcance que debe darse a dicho concepto de “proporcionalidad”, el Pleno de la SCJN razonó que radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada.¹⁸

Existen autores que consideran al principio de capacidad contributiva con tres acepciones válidas, el cual dependerá si se está en el proceso de elaboración de una norma tributaria o si se está en su aplicación. Asimismo, el significado del concepto variará para las autoridades y para el ciudadano.¹⁹

Con motivo de lo anterior, al momento de crear contribuciones el legislador debe limitarse a aquellos actos que tengan un contenido económico o una manifestación de riqueza. Asimismo, debe cuidar que las contribuciones no recaigan sobre el mínimo existencial ni que resulten ruinosos para el que los resiente.

Respecto de su aplicación, resulta que las autoridades fiscales y de administración de justicia interpreten las normas tributarias y calificar los actos a fin de determinar la

¹⁷ Jurisprudencia 1a./J. 46/2005, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXI, mayo de 2005, p. 157, con rubro FINES EXTRAFISCALES. CORRESPONDE AL ÓRGANO LEGISLATIVO JUSTIFICARLOS EXPRESAMENTE EN EL PROCESO DE CREACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

¹⁸ Jurisprudencia P./J. 10/2003, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XVII, mayo de 2003, p. 144, p., con rubro PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES.

¹⁹ Domínguez Crespo, César Augusto, “Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica”, en Ríos Granados Gabriela (coord.), Temas Selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2008, p. 13.

realización del hecho imponible, de conformidad con el citado principio de capacidad contributiva a que se refirió el legislador al momento de su creación.

Por último, la capacidad contributiva como derecho fundamental de los ciudadanos, ya que aun cuando tiene como presupuesto el deber de contribuir, también constituye un auténtico límite al Estado en su poder tributario, en tanto es un freno a la actividad gubernamental en la esfera privada del individuo.

Esto en virtud de que aparece en forma directa e inmediata en los impuestos directos, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos, mientras que en los indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. De ahí que para determinar si una contribución cumple o no con el principio de mérito, es necesario atender a su naturaleza, a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva.²⁰

Lo anterior implica que, al momento de efectuar el análisis de una contribución en específico, por ejemplo, un derecho por servicios, para determinar si cumple o no con el principio de capacidad contributiva, no es válido acudir a criterios fijados para impuestos o aportaciones de seguridad social.

3.-PRINCIPIO DE EQUIDAD. El Pleno de la SCJN ha definido que el principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas y plazos de pago. La equidad tributaria significa, en

²⁰ Jurisprudencia P./J. 2/2009, del Pleno de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIX, Abril de 2009, p. 1129, PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. PARA DETERMINAR SI UNA CONTRIBUCIÓN CUMPLE CON ESE PRINCIPIO, ES NECESARIO ATENDER A SU NATURALEZA PARA ESTABLECER LAS FORMAS COMO SE MANIFIESTA LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA.

consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

El principio de equidad no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, sino que, sin perjuicio del deber de los Poderes Públicos de procurar la igualdad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho porque la igualdad a que se refiere el artículo 31, fracción IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De lo anterior derivan los siguientes elementos objetivos, que permiten delimitar al principio de equidad tributaria:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sino que dicha violación se configura únicamente si aquella desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;

b) A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;

c) No se prohíbe al legislador contemplar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que resulta artificiosa o injustificada la distinción; y

d) Para que la diferenciación tributaria resulte acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que resultan de la ley, deben ser adecuadas y proporcionadas, para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada,

el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en sede constitucional.²¹

Es patente que todas las leyes realizan diferenciaciones entre los miembros de la sociedad; sin embargo, tales diferenciaciones deben responder a parámetros fijados por los órganos de control constitucional. Estos parámetros deben obtenerse de la realización de dos tipos de juicio: a) juicio de razonabilidad o racionalidad; y b) juicio de proporcionalidad de la diferencia del trato, el cual incluye un juicio de idoneidad o congruencia de la diferencia de trato respecto de la finalidad de la norma, y un juicio de proporcionalidad en sentido estricto.²²

Ríos Granados explica lo anterior con meridiana claridad, al referir que para determinar si una diferenciación en el trato está constitucionalmente justificada, necesariamente debe examinarse si el trato desigual resulta adecuado al fin que se persigue, si es necesario (que no pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien producido resulta proporcional a la desigualdad que produce.²³

En este sentido, para determinar si una disposición tributaria da cabal cumplimiento al principio de equidad, resulta indispensable llevar a cabo un análisis de su contenido, para así determinar si la diferenciación en el trato que se da a dos sujetos está objetiva y razonablemente justificada.

4.- PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. Éste deriva de dos postulados fundamentales: *Nullum tributum sine lege* (No hay tributo sin ley) y *No taxation without representatation* (No hay tributación sin representación).

²¹ Ver Jurisprudencias 170, Apéndice de 1995, Tomo I, Parte SCJN, p 171, con rubro IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS, y P./J. 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo V, Junio de 1997, p. 43, con rubro EQUIDAD TRIBUTARIA. SUS ELEMENTOS.

²² Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?”, en Ríos Granados Gabriela (coord.), Temas Selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2008, pp. 41 y siguientes.

²³ Ríos Granados, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009, pp. 24 y siguientes.

Los principios anteriores son la piedra angular del sistema tributario de nuestro país, conforme a ello, únicamente pueden decretarse contribuciones en un ordenamiento formal y materialmente legislativo, el cual necesariamente debe provenir de los órganos en los que se deposita la representación popular.²⁴

Advertimos el primero de los citados postulados en el artículo 73, fracciones VII y XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), donde se lee que “El Congreso tiene facultad: Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.” y “Para establecer contribuciones:

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

En tal sentido, es facultad exclusiva del H. Congreso de la Unión la creación de contribuciones.

Respecto del segundo de los citados postulados, el artículo 72, apartado H, Constitucional textualmente dispone que:

²⁴ Roa Jacobo, Juan Carlos, “Origen, evolución, relevancia y futuro de los principios constitucionales en materia tributaria”, Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006, México, SCJN, 2007, T. I, pp. 1208-1209.

“Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el Reglamento de Debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones.”

Y que:

“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.”

En tal sentido, no basta que las contribuciones sean creadas por el H. Congreso de la Unión para que se estimen constitucionales, sino que éstas deben inicialmente ser discutidas y aprobadas por los representantes populares ubicados en la Cámara de Diputados.

Respecto del llamado “principio de reserva de ley”, diversos autores se han pronunciado en el sentido de que ello significa que el titular del Poder Ejecutivo Federal no puede legislar por medio de una disposición reglamentaria; es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de competencia exclusiva del legislador, como son en materia tributaria, los elementos sustantivos de las contribuciones sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.²⁵

Doctrinalmente se conocen dos tipos de reserva de ley: la absoluta y la relativa. La primera apunta a que la materia sujeta a reserva debe estar reservada absolutamente a una ley material y formal, excluyendo en su totalidad la posibilidad de que se regule alguna parcela de esta materia en una norma que no sea emanada por el Legislativo. En cuanto a la segunda, por el contrario, permite la injerencia de otras normas que no tengan rango de ley, con la condicionante de que la ley sea el legítimo cauce para establecer las directrices de cómo deberá regir esta parcela la norma que no tenga rango legal.²⁶

²⁵ A manera de ejemplo puede consultarse De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, 26ª Edición, México, Porrúa, 2005, p. 45. y Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de Derecho Tributario*, 4ª ed., México, Limusa, 2004, pp. 85 y 86.

²⁶ Ríos Granados, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, op. cit., p. 94 y siguientes.

Asimismo, dentro de la reserva de ley de carácter relativo, se han planteado matices, pues alguna parte de la doctrina indica que sólo basta con establecer mediante el acto formal y materialmente legislativo aquellos elementos que individualicen el tributo, y otro sector proclama que dentro de estos elementos deben considerarse también los cuantitativos y los beneficios fiscales, o lo que ha sido denominado como “reserva de lo esencial”²⁷, que vale indicar es la reconocida en nuestro sistema jurídico tributario.

Conforme a este principio de reserva de ley relativo que priva en nuestro país, es válido que en una ley se sancionen los elementos esenciales del tributo, dejando al Ejecutivo desarrollar los elementos restantes, así como la exigencia de la ley para sentar las bases de los elementos fundamentales que permitan individualizar al tributo, de tal manera que se deja al Ejecutivo la integración de estos elementos.²⁸

Con relación a lo anterior, el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación *“las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades (...) proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán (...) publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.”*

El Estado ha experimentado un gran desarrollo en sus actividades administrativas, lo que ha provocado transformaciones en su estructura y funcionamiento, y ha sido necesario dotar a funcionarios ajenos al Poder Legislativo de atribuciones de naturaleza normativa para que aquél enfrente eficazmente situaciones dinámicas y altamente especializadas.

²⁷ Góngora Pimentel, Genaro David, *El principio constitucional de legalidad tributaria y la base gravable del tributo*, Revista Lex, tercera época, año III, enero de 1997, p. 9.

²⁸ A manera de ejemplo se refiere al lector a la jurisprudencia 2a./J. 155/2006, de la Segunda Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXIV, noviembre de 2006, página: 196, con rubro LEGALIDAD TRIBUTARIA. SU ALCANCE CUANDO EL LEGISLADOR FACULTA A UNA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA PARA ESTABLECER EL VALOR DE UN FACTOR DE ACTUALIZACIÓN QUE INCIDE EN EL MONTO DE LA BASE GRAVABLE O EN LA CUANTÍA DE UNA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA ACCESORIA, y Jurisprudencia 1a./J. 72/2001 de la Primera Sala de la SCJN, Novena Época, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XIV, agosto de 2001, página: 145, con rubro ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS AL CONSUMIDOR. AL PREVER EL ARTÍCULO 20 BIS DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DICHO INDICADOR SE CALCULARÁ TOMANDO EN CUENTA....

1.3 Tipos de Contribuciones y Sus elementos.

Doctrinalmente Juristas como Sergio Francisco de la Garza utilizan como sinónimos las palabras tributo y contribución, pues dice que “la palabra contribución, en México, alude al género: tributo.” Por su parte, Carrasco Iriarte afirma que “contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido”²⁹ y las define como a continuación:

“Tributo. Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir: el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

Contribución. Es un concepto inspirado en la ideología de Juan Jacobo Rousseau, en la que, con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, en una forma democrática se establecen los impuestos”.

Las diferencias entre un concepto y otro son las siguientes: el primero es arbitrario, el segundo es democrático; el tributo no tiene como objetivo destinarse al gasto público, mientras que esta es una característica inherente a la propia naturaleza de las contribuciones; el tributo es la imposición del fuerte sobre el débil, mientras que la contribución es el resultado de una decisión consensual.

No obstante, lo radicales que pueden ser ambos conceptos, en la práctica la palabra tributo se ha llegado a convertir en sinónimo de contribución. Sin embargo, el término que ha sido adoptado por la legislación mexicana, es el de contribución.

Entre las definiciones doctrinarias podemos encontrar desde la que considera que todo ingreso del Estado se denomina contribución, hasta la que reduce éste último término a los impuestos.

²⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, Editorial Iure, 2007, p. 28.

Como ejemplo del primer extremo mencionado, podemos citar la definición de Rodríguez Lobato, quien explica que “la contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias” Y las define como a continuación:

a) Contribuciones forzadas: (llamadas también exacciones) Son aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley.

b) Contribuciones voluntarias: Son las que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular, o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad.

De acuerdo con la definición y clasificación de Rodríguez Lobato, todos los recursos que ingresan al Estado, tienen el carácter de contribución, sin importar si son obtenidos por el Estado en sus relaciones de Derecho Privado, actuando al mismo nivel que los particulares (voluntarias), o si las obtiene actuando como poder soberano (forzadas).

Esta definición no es aceptada por todos los estudiosos del derecho. Como ejemplo podemos citar a Sergio Francisco de la Garza, quien ha sostenido que los tributos (o contribuciones) “constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades”.³⁰

De la Garza, al decir que las contribuciones son los ingresos “más importantes” del Estado, tácitamente admite que existen otros tipos de ingresos, distintos de las contribuciones, los cuales son de menor importancia. A continuación, citamos a algunos de los autores que consideran que las contribuciones son sólo una parte de los ingresos del Estado:

Dino Jarach: “es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable), está obligado hacia el Estado u otra entidad pública, al

³⁰ De La Garza, Sergio Francisco, *Derecho financiero mexicano*, Porrúa, 15ª Edición, México 1985, p.321.

pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley”.³¹

Emilio Margain Manautou: “el tributo, contribución o ingreso tributario es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”.³²

Doricela Mabarak: “las contribuciones se definen como los ingresos que el Estado recibe y, en su caso, exige en su carácter de persona moral de derecho público con apoyo en una ley tributaria y los destina a satisfacer los gastos públicos”.³³

Giuliani Fonrouge: una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho.³⁴

Carrasco Iriarte: “obligaciones unilaterales establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es allegar fondos para sostener el gasto público”.³⁵

Jiménez González: las contribuciones constituyen “manifestaciones del poder de imperio del estado, en la medida que es él quien impone unilateralmente al administrado la obligación de soportar tales cargas pecuniarias”.³⁶

Geraldo Ataliba: “obligación jurídica pecuniaria, ex lege, que no constituye sanción de un hecho ilícito, cuyo sujeto activo es, en principio, una persona pública y cuyo sujeto es alguien puesto en esa situación por voluntad de la ley”.³⁷

³¹ Jarach, Dino, *El hecho Imponible*, Abeledo-perrot, Buenos Aires, p.73

³² Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1988, p 87.

³³ Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Financiero Publico, McGraw-Hill, 2ª Ed., México, 2000*. cit., p. 60.

³⁴ De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 322.

³⁵ Carrasco Iriarte, Hugo, op. Cit., p.1.

³⁶ Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, Thomson, México, 2002, p. 190.

³⁷ De La Garza, Sergio Francisco, op. cit., p. 323.

En el Diccionario Jurídico Mexicano, del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, podemos observar la siguiente definición: “La contribución es un ingreso fiscal ordinario del Estado que tiene por objeto cubrir sus gastos públicos”.

Sthal, Elferich, Schmoller, Gneist, sostenedores de la escuela alemana del siglo XX, y en Italia, Romano, definen el impuesto como “la prestación obligatoria de dinero a los entes públicos para la consecución general e indistinta de los fines públicos, por parte de quien posee una capacidad contributiva por varios modos determinada”.³⁸

Carrasco Iriarte: “los impuestos y demás figuras tributarias se consideran prestaciones económicas que el Estado puede exigir al público, en virtud de su potestad impositiva derivada del imperio estatal y del cual, como se ha dicho, tal poder tributario es una de sus manifestaciones”.³⁹

A manera de conclusión, retomamos los aspectos que los que consideramos más relevantes:

- a) Son obligaciones *ex lege*.
- b) Son obligaciones establecidas unilateralmente.
- c) El sujeto activo siempre es el Estado.
- c) La calidad de sujeto pasivo la adquiere quien realiza los hechos imponible previstos en las leyes.
- d) Están constituidas por una suma de dinero.
- e) Su destino es exclusivamente el gasto público.
- f) Su exigibilidad está condicionada a la existencia de capacidad contributiva del sujeto pasivo.

La clasificación legal la encontramos en el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación viene implícito la definición de impuesto, más sin embargo también nos proporciona una serie de definiciones acerca de otro tipo de contribuciones y que al tenor señala lo siguiente:

³⁸ Uresti Robledo, Horacio, *Los impuestos en México*, Tax editores, México, 2002, p. 27.

³⁹ Carrasco Iriarte, Hugo, *op. cit.*, p.14

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I.** Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.
- II.** Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III.** Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV.** Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

(...)

De lo anterior se desprende que el Estado puede recaudar ingresos mediante Impuestos, Aportaciones de Seguridad Social, Contribuciones de Mejoras y Derechos, además de que existen otro tipo de ingresos de los cuales se puede servir como son: los productos, aprovechamientos y los accesorios así mismo de los que de éstos se deriven, entendiendo como accesorios a las sanciones, los gastos de ejecución, los recargos y las indemnizaciones.

Asimismo, el Código Fiscal en su artículo 2 último párrafo establece la figura llamada accesorios de las contribuciones, de lo cual señala lo siguiente:

(...)

“Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.”

En toda ley fiscal al establecer una contribución, para cumplir con los requisitos de certeza, esencialmente debe consignar los siguientes elementos:

Existen dos clases de elementos, los de carácter declarativo y los de carácter ejecutivo.

Los elementos de carácter declarativo son aquellos a los que se refieren a los principios esenciales de la contribución, o sea los que determinan la obligación, señalando el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa de las circunstancias en las que se manifiesta el hecho o situación jurídica, a la cual la ley condiciona el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria.

Los elementos de carácter ejecutivo son aquellos que impulsan la voluntad del contribuyente a que obre en determinado sentido, si se resiste, es obligado a ello por los medios de apremio de que dispone el Estado por conducto de la autoridad fiscal.

Los Sujetos. Debe precisar con claridad quienes son los sujetos pasivos, los contribuyentes como personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo.

El Objeto. Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible.

El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

Unidad fiscal. Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución, y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, un litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.

Cuota de la contribución. Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal. Ejemplo, determinada cantidad por litro.

Base de las contribuciones. Está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa Correspondiente.

Tasa de la Contribución. Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución.

Tarifa de la Contribución. Está constituida por las listas de unidades, de cuotas y de tasas, correspondientes para un determinado objeto gravado en función de la base, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

En nuestra legislación la tarifa, se contempla como la combinación de cuotas y tasas, determinables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

Causa o fundamento de la contribución. Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones, que es para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.

1.3.1 Impuestos.

Los impuestos son una parte sustancial de los ingresos públicos. Sin embargo, antes de dar una definición sobre los impuestos hay que aclarar la diferencia entre los conceptos de ingreso público, contribución e impuesto. Cuando nos referimos a ingresos públicos estamos haciendo referencia a todas las percepciones del Estado, pudiendo ser éstas tanto en efectivo como en especie o servicios. En segundo lugar, una contribución es una parte integrante de los ingresos públicos e incluye aportaciones de particulares como, por ejemplo, pagos por servicios públicos,

de donaciones, multas, etc. En tercer lugar, los impuestos forman parte de las contribuciones y éstas a su vez forman parte de los ingresos públicos. La definición de impuesto contiene muchos elementos, y por lo tanto pueden existir diversas definiciones sobre el mismo.

Entre las principales definiciones están las siguientes:

Eherberg: “Los impuestos son prestaciones en dinero, al Estado y demás entidades de Derecho Público, que las mismas reclaman en virtud de su poder coactivo, en forma y cuantía determinadas unilateralmente y sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas”.⁴⁰

Vitti de Marco: “El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales”.⁴¹

Luigi Cossa: “El impuesto es una parte proporcional de la riqueza de los particulares deducido por la autoridad pública, a fin de proveer a aquella parte de los gastos de utilidad general que no cubren las rentas patrimoniales”.⁴²

De las definiciones anteriores se desprende que existen ciertos elementos en común como que los impuestos son coercitivos, es decir que el Estado los fija unilateralmente, limitan el poder de compra del consumidor y se destinan sin ninguna especificación a cubrir la satisfacción de necesidades colectivas o a cubrir los gastos generales del Estado.

Una vez que se han visto los elementos que integran al impuesto, éste se puede definir como “la aportación coercitiva que los particulares hacen al sector público, sin especificación concreta de las contraprestaciones que deberán recibir”⁴³. Es decir, los impuestos son recursos que los sujetos pasivos otorgan al sector público para financiar el gasto público como ha sido

⁴⁰ Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Ed. México D.F. 1946, p. 33.

⁴¹ Ibid

⁴² Ibid

⁴³ Ibid.

mencionado con antelación; sin embargo, dentro de esta transferencia no se especifica que los recursos regresarán al sujeto en la forma de servicios públicos u otra forma.

En nuestra legislación podemos encontrar la definición en el Artículo 2 fracción I del Código Fiscal de la Federación⁴⁴ y que al tenor establece lo siguiente:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”

Nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado los elementos esenciales de las contribuciones tal y como lo establece el siguiente criterio Jurisprudencial:

*“Época: Séptima Época
Registro: 232796
Instancia: Pleno
Tipo de Tesis: Jurisprudencia
Fuente: Semanario Judicial de la Federación
Volumen 91-96, Primera Parte
Materia(s): Constitucional, Administrativa
Tesis:
Página: 172*

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

Séptima Epoca, Primera Parte:

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 331/76. María de los Angeles Prendes de Vera. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 1008/76. Antonio Hernández Abarca. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5332/75. Blanca Meyerberg de González. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5464/75. Ignacio Rodríguez Treviño. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Volúmenes 91-96, página 90. Amparo en revisión 5888/75. Inmobiliaria Havre, S.A. 31 de agosto de 1976. Unanimidad de quince votos. Ponente: Arturo Serrano Robles.

Nota: En el Informe de 1976, la tesis aparece bajo el rubro "IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE DEBE SALVAGUARDAR LOS."

En ese tenor los elementos más importantes del impuesto entonces son: el sujeto, el objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

a) Sujeto. Este puede ser de dos tipos: sujeto activo y sujeto pasivo.

El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos. De tal forma en México los sujetos activos son: la Federación, los Estados y los Municipios. El sujeto pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar impuestos en los términos establecidos por las leyes. Sin embargo, hay que hacer notar una diferencia entre el sujeto pasivo del impuesto y el sujeto pagador del impuesto, ya que muchas veces se generan confusiones, como sucede por ejemplo con los impuestos indirectos. El sujeto pasivo del impuesto es aquel que tiene la obligación legal de pagar el impuesto, mientras que el sujeto pagador del impuesto es quien realmente paga el impuesto.

- b) Objeto. Es la actividad o cosa que la Ley señala como el motivo del gravamen, de tal manera que se considera como el hecho generador del impuesto.
- c) Base. Es el monto gravable sobre el cual se determina la cuantía del impuesto, por ejemplo: el monto de la renta percibida, número de litros producidos, el ingreso anual de un contribuyente, otros.
- d) Tasa o Tarifa. Es la cantidad de dinero generalmente representada en porcentajes que ha de pagarse a la hacienda pública por cada bien o cosa, o conjunto de bienes o cosas sobre los cuales se fija el impuesto en cada caso.
- e) Época de pago. Es el plazo o momento establecido por la ley para que satisfaga la obligación; por lo tanto, debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señale la ley.

1.3.2 Aportaciones de Seguridad Social.

En nuestra legislación podemos encontrar la definición en el artículo 2 fracción II del Código Fiscal de la Federación y que al tenor establece lo siguiente:

*“Aportaciones de seguridad social son **las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones** fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.”*

El énfasis pertenece al suscrito sustentante.

En la constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, encontramos su fundamento en:

Artículo 123, Apartado “A” fracción XXIX la cual establece lo siguiente:

Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.⁴⁵

En efecto esta fracción organiza la seguridad social del sector privado solamente; a su vez el apartado “B” del mismo artículo en cita en su fracción XI organiza la seguridad social del sector público él establece lo siguiente:

(...)

“La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:

a) Cubrirá los accidentes y enfermedades profesionales; las enfermedades no profesionales y maternidad; y la jubilación, la invalidez, vejez y muerte.

b) En caso de accidente o enfermedad, se conservará el derecho al trabajo por el tiempo que determine la ley.

c) Las mujeres durante el embarazo no realizarán trabajos que exijan un esfuerzo considerable y signifiquen un peligro para su salud en relación con la gestación; gozarán forzosamente de un mes de descanso antes de la fecha fijada aproximadamente para el parto y de otros dos después del mismo, debiendo percibir su salario íntegro y conservar su empleo y los derechos que hubieren adquirido por la relación de trabajo. En el período de lactancia tendrán dos descansos extraordinarios por día, de media hora cada uno, para alimentar a sus hijos. Además, disfrutarán de asistencia médica y obstétrica, de medicinas, de ayudas para la lactancia y del servicio de guarderías infantiles.

d) Los familiares de los trabajadores tendrán derecho a asistencia médica y medicinas, en los casos y en la proporción que determine la ley.

e) Se establecerán centros para vacaciones y para recuperación, así como tiendas económicas para beneficio de los trabajadores y sus familiares.

⁴⁵ Artículo 123 Fracción XXIX de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

f) Se proporcionarán a los trabajadores habitaciones baratas, en arrendamiento o venta, conforme a los programas previamente aprobados. Además, el Estado mediante las aportaciones que haga, establecerá un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de dichos trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad habitaciones cómodas e higiénicas, o bien para construirlas, repararlas, mejorarlas o pagar pasivos adquiridos por estos conceptos. Las aportaciones que se hagan a dicho fondo serán enteradas al organismo encargado de la seguridad social regulándose en su Ley y en las que corresponda, la forma y el procedimiento conforme a los cuales se administrará el citado fondo y se otorgarán y adjudicarán los créditos respectivos...”

(...)

En efecto los patrones por ley son lo que tienen por obligación de brindar la seguridad social, sin embargo, sería muy costoso y su alcance sería mínimo, por lo cual fueron sustituidos por el Estado para crear una institución de seguridad social.

Las aportaciones de seguridad social son un gravamen sobre el trabajo personal subordinado, y su vigencia en nuestro país constituye una pésima política en la realidad actual de México, en la que el desempleo es uno de los más graves problemas sociales y económicos. A continuación, explicamos brevemente nuestra idea:

Todas las contribuciones tienen dos tipos de consecuencias:

- 1) Consecuencias fiscales. Todas las contribuciones reportan un ingreso económico al Estado.
- 2) Consecuencias extrafiscales. No puede establecerse un tributo sin que tenga repercusiones en la actividad de los gobernados.

En México, existen 4 grandes entidades de seguridad social que brindan servicios de seguridad social:

- a) El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), que se encuentra establecido como un servicio público de carácter nacional, para todos los trabajadores y sus familias.

- b) El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), que brinda servicios a los trabajadores del gobierno.
- c) La Secretaría de Salud (SSA), que brinda servicios a las personas de escasos recursos.
- d) Instituto de Seguridad Social de las Fuerzas Armadas (ISSFAM) la cual brinda servicios de carácter social, económico y de salud a los militares en activo, en retiro, a sus derechohabientes, pensionistas y beneficiarios.

1.3.3. Contribuciones de Mejoras.

La definición la encontramos en el artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación y que al tenor establece lo siguiente:

(...)

III. *Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.*⁴⁶

(...)

La doctrina las ha denominado: tributo especial, contribución especial, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación.

La doctrina mexicana prefiere el nombre de contribución especial, es el caso de Emilio Margáin que indica que la contribución especial "es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma especial".

Como podemos observar, este autor, no solo se queda en la explicación de los beneficios obtenidos de obras públicas, sino que además, analiza que también pueden ser contribuciones

⁴⁶ Artículo 2 fracción III del Código Fiscal de la Federación.

especiales, las aportaciones por beneficios directos a los particulares de servicios generales; como ejemplo de este último tipo de contribución, podemos señalar los pagos efectuados por razón de seguridad pública, este servicio público es una de las funciones del Estado, que tiene la obligación de brindar a toda la población en general, el nacimiento de la obligación de pagar esta contribución, se presenta cuando el particular solicita una intervención más directa por parte del Estado.

De acuerdo con Raúl Rodríguez Lobato las características que debe reunir esta contribución son las siguientes:

- A) Se cubren sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad Estatal de interés general, es decir, cuando la actividad del Estado consiste en la ejecución de obras públicas de interés general que, a la vez produce un especial beneficio para un determinado sector de la población, es justo que ese grupo de personas contribuyan a sufragar los gastos de la obra, como por ejemplo el arreglo o apertura de calles, la construcción de parques públicos.

De igual manera cuando se ha provocado esa actividad, es decir, cuando por la actividad que lleva a cabo una persona el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido a la actividad, también es justo que quien por su actividad provoca el gasto o el incremento en el gasto público que supone la prestación del servicio de vigilancia o control contribuya a sufragar ese gasto.

Ejemplo: Si el Gobierno Federal construye una autopista, los usuarios deberán pagar el peaje; es decir, el uso de la misma, para recuperar la inversión y realizar su mantenimiento.

- B) El cobro debe fundarse en ley. (Principio de legalidad) la contribución especial debe ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

- C) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la Administración activa o centralizada.
- D) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Es decir, debe respetarse el principio de justicia tributaria que consagra la Constitución federal en su artículo 31 Fracción IV, por lo tanto, la aportación económica debe ser inferior a la obra ejecutada o del servicio prestado. El Estado debe cobrar únicamente a los contribuyentes la parte que le corresponde al benéfico que supone para ellos el benéfico de una obra pública.
- E) El pago es obligatorio. La obligación se concreta a pagar la contribución especial que se adecue a la hipótesis normativa y esto sucede cuando el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta el servicio, pues hasta entonces, estará en condiciones de conocer el costo total de una u otro y, en consecuencia, de hacer la derrama respectiva.

Existen dos clases de contribuciones especiales:

- 1.- La contribución de mejoras. Es aquella que el contribuyente paga por la ejecución de una obra pública de interés general.
- 2.- La contribución por gasto. Es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad. La única contribución de mejoras a nivel Federal es contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

1.3.4 Derechos.

Son figuras tributarias que han sido definidas por Margaín Manautou como “la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares”

El Código Fiscal de la Federación establece que los derechos en su Artículo 2° fracción IV del de la Federación que al tenor señala lo siguiente:

(...)

IV.- *Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.*

(...)

De esta definición legal, podemos destacar varios elementos básicos: el primer elemento es que se tiene la obligación de pagar esta contribución, cuando un particular hace uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Nación. Son bienes de dominio público de la Nación los que se contemplan en el Art. 6 de la Ley General de Bienes Nacionales (LGBN):

“ARTÍCULO 6.- Están sujetos al régimen de dominio público de la Federación:

I.- Los bienes señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo; 42, fracción IV, y 132 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

II.- Los bienes de uso común a que se refiere el artículo 7 de esta Ley;

III.- Las plataformas insulares en los términos de la Ley Federal del Mar y, en su caso, de los tratados y acuerdos internacionales de los que México sea parte;

IV.- El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores;

V.- Los inmuebles nacionalizados a que se refiere el Artículo Decimoséptimo Transitorio de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

VI.- Los inmuebles federales que estén destinados de hecho o mediante un ordenamiento jurídico a un servicio público y los inmuebles equiparados a éstos conforme a esta Ley;

VII.- Los terrenos baldíos, nacionales y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles;

VIII.- Los inmuebles federales considerados como monumentos arqueológicos, históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;

IX.- Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional;

X.- Los inmuebles federales que constituyan reservas territoriales, independientemente de la forma de su adquisición;

- XI.- Los inmuebles que formen parte del patrimonio de los organismos descentralizados de carácter federal;*
- XII.- Los bienes que hayan formado parte del patrimonio de las entidades que se extingan, disuelvan o liquiden, en la proporción que corresponda a la Federación;*
- XIII.- Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;*
- XIV.- Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles sujetos al régimen de dominio público de la Federación;*
- XV.- Los bienes muebles de la Federación considerados como monumentos históricos o artísticos conforme a la ley de la materia o la declaratoria correspondiente;*
- XVI.- Los bienes muebles determinados por ley o decreto como monumentos arqueológicos;*
- XVII.- Los bienes muebles de la Federación al servicio de las dependencias, la Procuraduría General de la República y las unidades administrativas de la Presidencia de la República, así como de los órganos de los Poderes Legislativo y Judicial de la Federación;*
- XVIII.- Los muebles de la Federación que por su naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas, los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas etnológicas y paleontológicas; los especímenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonograbaciones, películas, archivos fotográficos, magnéticos o informáticos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonido, y las piezas artísticas o históricas de los museos;*
- XIX.- Los meteoritos o aerolitos y todos los objetos minerales, metálicos pétreos o de naturaleza mixta procedentes del espacio exterior caídos y recuperados en el territorio mexicano en términos del reglamento respectivo;*
- XX.- Cualesquiera otros bienes muebles e inmuebles que por cualquier vía pasen a formar parte del patrimonio de la Federación, con excepción de los que estén sujetos a la regulación específica de las leyes aplicables,*
- XXI.- Los demás bienes considerados del dominio público o como inalienables e imprescriptibles por otras leyes especiales que regulen bienes nacionales”.*

Es la Ley Federal de Derechos (LFD), en su título II, la norma que nos enumera cual será la cuota que se tiene que pagar por cada bien usado o aprovechado. El segundo elemento de la definición legal de Derecho, es el recibir servicios que presta el Estado por sus funciones de derecho público. La misma Ley Federal de Derechos, antes mencionada, en su título I, no

enumera todos los servicios que son prestados por todas las Secretarías de Estado, derechos que no se deben de cobrar.

El Maestro Raúl Rodríguez Lobato, manifiesta que se considera como no aconsejable el cobro de los derechos cuando el pago del gravamen es un estorbo para la finalidad del Estado, por ejemplo: el servicio de justicia. Otro tipo de servicios que no se debe cobrar es el que se solicita en el cumplimiento de una obligación pública, por ejemplo, el solicitar la credencial para votar.⁴⁷

De lo hasta aquí señalado podemos enunciar cuales son las características legales de los derechos, el Maestro Rodríguez Lobato, señala que pueden ser las siguientes:

- a. El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste.
- b. El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, también son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
- c. El cobro debe fundarse en ley.
- d. El pago es obligatorio.
- e. Debe ser proporcional y equitativo.

1.4 Ciclo de las Contribuciones.

Empecemos por definir **Ciclo**, que proviene del latín *cyclus*, un ciclo es cierto período temporal que, una vez finalizado, vuelve a empezar. También se trata de la secuencia de etapas que atraviesa un suceso de características periódicas y el grupo de fenómenos que se reiteran en un cierto orden.

La contribución proviene del latín *Contributio* que es la acción y afecto de contribuir esto es, pagar un impuesto.

⁴⁷ Vid. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*. Oxford, México, 2002.

Por lo que, en el momento del nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, es donde surge la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

En ese contexto hay que mencionar que el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación⁴⁸ establece lo siguiente:

(...)

“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.”

(...)

Es decir, para que se cause o nazca una obligación, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley respectiva.

Cuando se crea o nace será una ley imponible, ya que grava y a su vez se encuentra en la ley todo sujeto que realiza el hecho imponible, luego entonces nace para este una deuda fiscal y, así mismo existe una obligación tributaria de cumplir con la referida deuda.

La obligación Tributaria es el vínculo jurídico del cual el Estado a quien se le denominada Sujeto Activo y es quien exige a un deudor (contribuyente) denominado Sujeto Pasivo el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, que tiene como finalidad la recaudación de las contribuciones necesarias para satisfacer los gastos públicos.

En ese tenor de ideas hay que destacar que la obligación tributaria tiene elementos que considerar como son los siguientes:

- 1) Sujeto Activo: Es el Estado.

⁴⁸ Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

- 2) Sujeto Pasivo: Personas Físicas y Morales obligadas al pago de tributos, siempre y cuando se realice el hecho generador en esta obligación tributaria sustancia (Pagar la Contribución)
- 3) Hecho generador: Es el hecho que se encuentra tipificado previamente en la ley, en cuanto síntoma o indicio de una capacidad contributiva y cuya realización determina el nacimiento de una obligación tributaria. “El hecho generador va unido siempre al nacimiento de la obligación tributaria.”
- 4) Causación: Se refiere al momento específico en el que surge o se configura la obligación respecto de cada una de las contribuciones.
- 5) Base gravable: Es aquella magnitud sobre la que se aplica la tarifa, determinada por la ley para cada caso.
- 6) Tarifa: Es la parte proporcional de la base imponible, un porcentaje de la base multiplicando por la base da como resultado la cuota o deuda a pagar.

CAPÍTULO 2.

DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

En la actualidad se sabe que, para el desarrollo de todo país, su gobierno debe contar con recursos financieros, pero lo cual su población debe cumplir con las disposiciones fiscales. Así como los ciudadanos tienen derechos, estos también se encuentran sujetos a obligaciones de acuerdo con los ordenamientos fiscales, por lo que cuando una ley cumple con su propósito, de regular los derechos y obligaciones tanto para el contribuyente como para la autoridad y estos acaten todas las disposiciones de dicha ley, se creará un ambiente de tranquilidad fiscal.

Luego entonces debemos saber el significado de la palabra contribuyente y de acuerdo a la definición del diccionario de la real academia española señala lo siguiente:

Contribuyente. m. f. *Persona obligada por la ley al pago de un impuesto.*

Luego entonces hay que entender que la palabra contribuyente es aquella persona física o jurídica en la que recae el pago del impuesto o tributo y, por tanto, está obligada a cumplir y hacer cumplir las obligaciones tributarias que le correspondan de acuerdo a las leyes vigentes.

El objetivo del contribuyente es pagar los impuestos a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para financiar al Estado y disfrutar de los servicios públicos que ofrece.

2.1 Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes.

La Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes (LFDC) es un instrumento normativo que representa un importante avance en el control legal de los actos de la autoridad recaudadora y

es, a su vez un adelanto en lo que se debe y se caracteriza a un Estado de Derecho, que desde un particular punto de vista reconoce los derechos públicos subjetivos y el otorgamiento de los medios para su defensa a los particulares (Contribuyentes), mediante la sujeción de los actos de la autoridad a la ley (Principio de igualdad).

En un Estado de Derecho, el primer requisito que debe de cumplir es que los particulares cuenten con instrumentos legales que les permitan defender sus derechos del proceder de las autoridades.

En ese tenor de ideas la Ley Federal de Derechos de los Contribuyentes tiene como objetivo reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la autoridad hacendaria, sin desconocer por ello, ni validar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, entre en algunas principalmente en el Código Fiscal de la Federación.

Luego entonces la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los mismos en sus relaciones con las autoridades fiscales.

Es así que las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar los actos fiscales de los Contribuyentes, pero también tienen obligaciones que se traducen en derechos para ellos y, que tienen como finalidad establecer condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte de los mismos en sus contribuciones.

Ahora bien, el artículo 2 de la Ley Federal de los Derechos de los Contribuyentes establece una serie de derechos primordiales hacia los mismos, es así que se transcribe dicho precepto para mayor abundamiento:

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

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

- II. *Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.*
- III. *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- IV. *Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.*
- V. *Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que en su caso, establezca la Ley.*
- VI. *Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.*
- VII. *Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados, conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.*
- VIII. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.*
- IX. *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.*
- X. *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.*
- XI. *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.*
- XII. *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales. Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.*
La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.

- XIII. *Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.*
- XIV. *Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la Sala competente de dicho Tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la Sala.”*

De lo anterior puede inferirse que el artículo 2 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente cumple en buena medida con las expectativas, al señalar cuales son las prerrogativas que en materia fiscal tiene el sujeto pasivo, entre algunas de ellas el derecho a la información, difusión y asistencia al contribuyente, para que estos conozcan las principales obligaciones que tiene la autoridad fiscal, y atendiendo a estas disposiciones exijan a la autoridad fiscal se le dé el cumplimiento.

Es así que, es por demás reiterar que la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, tiene como finalidad regular los derechos y garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.⁴⁹

De tal manera que la Ley Federal de Contribuyentes no es la única que establece derechos a favor de los contribuyentes, si bien es cierto el Código Fiscal de la Federación también concede algunos derechos, éstos con ciertas obligaciones que conllevan que, más adelante se señalarán.

2.2 Código Fiscal de la Federación.

El Código Fiscal de la Federación complementa el marco tributario, ya que también señala los derechos y obligaciones del contribuyente en forma general, así como los medios de defensa que tiene en contra de los actos de las Autoridades Fiscales.

⁴⁹ Ley Federal de los Derechos del Contribuyente Artículo 1.

En efecto en dicho ordenamiento observamos también derechos y obligaciones de los multicitados contribuyentes.

Las principales obligaciones que se derivan de dicho ordenamiento jurídico en tal sentido son las siguientes:

- Inscripción en el Registro Federal del Contribuyente.
- Contabilidad.
- Conservación de Libros y Documentos.
- Infracciones y delitos.
- Uso de Formas Fiscales.
- Expedición de comprobantes.

La primera obligación de los contribuyentes en el ámbito Fiscal Federal, ya sea, como una persona física o una persona moral, es inscribirse o darse de alta ante el Registro Federal de Contribuyentes ante la Secretaría de la Hacienda y Crédito Público, el cual propiamente constituye un padrón de control.

El objeto es proporcionar al Fisco toda la información necesaria relativa a la identidad, domicilio, inicio, suspensión o reanudación de las actividades comerciales, y en general la de la situación fiscal de los causantes.

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federal constituye el fundamento legal de la inscripción de las personas físicas y morales, tal como consta en la siguiente transcripción del mismo.⁵⁰

“Artículo 27. Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen deberán solicitar su inscripción en el REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO y

⁵⁰ Apartado 2.3 del presente trabajo.

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”
(...)

Del anterior párrafo transcrito deben de tomarse en cuenta dos supuestos importantes:

- a) Obligación de presentar declaraciones periódicas.
- b) Obligación de expedir comprobante por las operaciones que se realicen en tales casos, las personas ya sean físicas o morales están obligadas a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

La segunda obligación es de gran relevancia para la autoridad y el contribuyente es registrar la contabilidad de forma analítica sistemática y pormenorizada, todas y cada una de las operaciones que realizan ya sea como persona física o moral por el ejercicio de sus actividades. Para las autoridades fiscales es importante conocer las actividades que realizó el contribuyente en todo tiempo y la forma en que se contabiliza sus operaciones.

La tercera obligación consiste en la conservación de libros y documentos, así como también la contabilidad, toda vez que son elementos valiosos para conocer la gestión y cumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente, la ley regula su conservación imponiendo a este último la obligación de preservarla para cualquier consulta aclaraciones o revisión que sobre ella quiera hacer la autoridad fiscal.

El fundamento legal de la conservación de la contabilidad y documentación comprobatoria se encuentra en el Art. 30 del Código Fiscal de la Federación.

De su primer párrafo establece lo siguiente:

“Artículo 30. Las personas obligadas a llevar contabilidad deberán conservarla en el lugar a que se refiere la fracción III del art 28 de este código”
(...)

La documentación y contabilidad deberán de conservarse durante un plazo máximo de 5 años estos contados a partir de la fecha en que se presentaron las declaraciones con ellas relacionadas.⁵¹

Las infracciones y delitos en lo que pueden incurrir los contribuyentes relacionados con la obligación de llevar contabilidad siempre y cuando que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad, estas las podemos encontrar en el artículo 83 del Código Fiscal de la Federación y las cuales señalan lo siguiente:

“Artículo 83. Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:

I. No llevar contabilidad.

II. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

III. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones de este Código o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.

V. Derogado.

VI. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.

VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo

⁵¹ Código Fiscal de la Federación artículo 30 párrafo tercero.

establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, así como no atender el requerimiento previsto en el quinto párrafo del artículo 29 de este Código, para proporcionar el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet.

IX. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet asentando la clave del registro federal de contribuyentes de persona distinta a la que adquiere el bien o el servicio o a la que contrate el uso o goce temporal de bienes.

X. No dictaminar sus estados financieros cuando de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A de este Código, hubiera optado por hacerlo o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.

XI. Expedir comprobantes fiscales digitales por Internet que señalen corresponder a donativos deducibles sin contar con la autorización para recibir donativos deducibles a que se refieren los artículos 79, 82, 83 y 84 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 31 y 114 del Reglamento de dicha Ley, según sea el caso.

XII. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.

XIII. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o en los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal autorizados por las autoridades fiscales, cuando se esté obligado a ello en los términos de las disposiciones fiscales.

XV. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, en los términos de lo dispuesto por el artículo 76, fracción IX de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

XVII. No presentar o presentar de manera incompleta la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el artículo 32-H de este Código.

XVIII. No demostrar la existencia de las operaciones amparadas por los comprobantes fiscales emitidos por sus proveedores, relacionadas con el Impuesto al Valor Agregado.”

De lo anteriormente transcrito cabe señalar que los contribuyentes incurrirían en posibles infracciones siempre y cuando si éstos no cumplen con las obligaciones que se encuentran previstos en dicho artículo, tal es así que, el artículo 84⁵² del mismo ordenamiento legal, establece los montos que deberán pagar por alguna posible infracción generada.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación establece un principal derecho y obligación para los contribuyentes tal es así que éstos, podrán consultar o llevar acabo solicitudes tan es así que de acuerdo a lo establecido en su artículo 18 regula los requisitos que deberá cumplir toda promoción que realicen los contribuyentes ante las autoridades fiscales y que para mayor abundamiento se transcribe a continuación:

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

Las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

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

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

III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

Cuando no se cumplan los requisitos a que se refieren las fracciones I y II de este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla

⁵² Para mayor información consultar el artículo 84 del Código Fiscal de la Federación.

con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, así como cuando se omite señalar la dirección de correo electrónico.”

(...)

En ese tenor de ideas se deberá cumplir además del anterior artículo transcrito, lo contemplado por el 18-A que establece los requisitos que deben reunir las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen⁵³.

Tratándose de los comprobantes que son la fuente para contabilizar las operaciones y los instrumentos necesarios para hacer constar determinados actos jurídicos y sus consecuencias, la ley impone normas rígidas para la impresión conservación y expedición de comprobantes y obliga a cerciorarse de su identidad tanto a los proveedores como a los clientes, el fundamento lo encontramos en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación el cual establece lo siguiente:

“Artículo 29. Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquéllas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por Internet respectivo.

Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior deberán cumplir con las obligaciones siguientes:

“I. Contar con FIEL antes (certificado de firma electrónica avanzada).

⁵³ Consultar para mayor información el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación.

II. Tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales.

Los contribuyentes podrán optar por el uso de uno o más certificados de sellos digitales que se utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por Internet que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la FIEL (firma electrónica avanzada).

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la FIEL (firma electrónica avanzada) de la persona solicitante.

III. Cumplir los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

IV. Remitir al Servicio de Administración Tributaria, antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet respectivo a través de los mecanismos digitales que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda a:

a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 29-A de este Código.

b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello a que se refiere esta fracción.

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar previamente autorizados por el Servicio de

Administración Tributaria y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general.

El Servicio de Administración Tributaria podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores a que se refiere esta fracción, cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en este artículo, en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

Para los efectos del segundo párrafo de esta fracción, el Servicio de Administración Tributaria podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del Servicio de Administración Tributaria o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determiné el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital, el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios

electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, a través de las citadas reglas podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.”

Aunado a lo anterior la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado el concepto, requisitos y funciones que todo comprobante fiscal debe de contener, a través de la siguiente tesis lo siguiente:

*Época: Décima Época
Registro: 2003506
Instancia: Primera Sala
Tipo de Tesis: Aislada
Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Libro XX, Mayo de 2013, Tomo 1
Materia(s): Administrativa
Tesis: 1a. CLXXX/2013 (10a.)
Página: 524*

COMPROBANTES FISCALES. CONCEPTO, REQUISITOS Y FUNCIONES. *Los comprobantes fiscales son los medios de convicción a través de los cuales los contribuyentes acreditan el tipo de actos o las actividades que realizan para efectos fiscales. Esto es, si un contribuyente desempeña alguna actividad o interviene en un acontecimiento que actualiza el hecho imponible por el que debe pagar una contribución, entonces deberá emitir el comprobante fiscal correspondiente para determinar su situación respecto del tributo que en concreto tenga que pagar; de igual forma, quien solicite un servicio o intervenga en un hecho por el que se genera un tributo, tiene la obligación de solicitar el comprobante respectivo. Ahora bien, los comprobantes fiscales sirven para cumplir con la obligación legal que el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación, en lo general, y las leyes tributarias, en lo particular, establecen para dejar constancia fehaciente -principalmente documental o por cualquier otro medio verificable- de que existió un hecho o acto gravado por una contribución y determinar cuál es la situación fiscal en concreto de un contribuyente. Asimismo, en atención a la mecánica impositiva de cada ley tributaria, los referidos comprobantes también se utilizan para deducir o acreditar determinados conceptos para efectos tributarios. Sin embargo, no cualquier medio de convicción puede considerarse comprobante fiscal, sino únicamente los que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 29-A del indicado ordenamiento y, en su caso, con los establecidos en las leyes tributarias especiales, en*

específico, los que deban considerarse así en atención al diseño normativo de cada tributo en lo particular.

Amparo directo en revisión 84/2013. Lechera Alteña, S.A. de C.V. 6 de marzo de 2013. Cinco votos. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Jorge Jiménez Jiménez.

Acorde a lo anterior y a lo dispuesto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación cabe llegar a la conclusión que los comprobantes fiscales son un medio de convicción de que se efectuó un acto jurídico, y a su vez resulta ser aplicable una obligación para el contribuyente expedirlo.

Luego entonces cabe recalcar que el Código Fiscal de la Federación también considera ciertas obligaciones y algún derecho para los contribuyentes, esto con la finalidad de obtener un Estado de Derecho adecuado y que recaude lo necesario para que el Estado cubra las necesidades que le sean requeridas.

2.3. Registro Federal de Contribuyentes.

El Registro Federal de Contribuyente es el instrumento especialmente valioso para la autoridad fiscal, este documento permite a la autoridad controlar sus declaraciones periódicas desde el momento en que se inscribe y se produce un alta, entendiendo esto como, la inscripción de una persona física o moral al RFC (Registro Federal de Contribuyentes).

El artículo 27 del Código Fiscal de la Federación constituye el fundamento legal de la inscripción de las personas físicas y morales al RFC, de ello se desglosan dos supuestos fundamentales a la ley:

1. La obligación de presentar declaraciones periódicas.
2. La obligación de expedir comprobante por las operaciones que se realicen, en tales casos las personas físicas o morales están obligadas a solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes. Debiendo proporcionar información personal (nombre completo, fecha y lugar

de nacimiento, nacionalidad, actividad que desarrolla, domicilio y situación fiscal general) con estos requisitos la autoridad administrativa registra sus datos para dar de alta a la persona y proporcionar la clave de registro, misma que debe citar en todo documento que gestione ante la autoridad fiscal o jurisdiccional.

Una vez concluido el registro se le entregará al contribuyente los siguientes documentos:

- a) Solicitud de inscripción en el RFC que contiene los datos de identificación del contribuyente, inscripción, residencia, datos del documento protocolizado, ubicación, información del representante legal, las preguntas y respuestas efectuadas y la firma del contribuyente.

- b) Cédula de identificación fiscal con el nombre del contribuyente, dirección, RFC, actividad preponderante, situación de registro, fecha de inscripción, fecha de inicio de operaciones, obligaciones inscritas y los trámites efectuados.

- c) Guía de obligaciones, cuyo contenido es un resumen de los primeros dos documentos donde especifica la obligación, motivo, fundamento, fecha de alta de la obligación y fechas de cumplimiento de la obligación.

- d) Acuse de inscripción en el RFC que señala la conclusión del trámite de inscripción.

- e) Comprobante de inscripción para la Firma Electrónica (FIEL) con el certificado, como documentos que se entregan al contribuyente para poder tramitar su clave.

La asignación de RFC se basa en los documentos presentados de los que se obtiene información. En el caso de las personas morales la documentación que se les solicita la copia del acta constitutiva mientras que a las personas físicas el acta de nacimiento.⁵⁴

2.4 Reforma Fiscal.

Reforma es el mecanismo y la consecuencia de reformar, un verbo que hace mención a cambiar algo o a formarlo nuevamente. Fiscal, por su parte, es aquello que está vinculado al fisco (las agencias estatales facultadas para el cobro de impuestos).

Una reforma fiscal, por lo tanto, es un proceso o una disposición que modifica la legislación impositiva. El Poder Legislativo se encarga de reformar las leyes o de elaborar nuevas normas, que deben ser promulgadas por el Poder Ejecutivo.

La reforma fiscal siempre está vinculada a cambios judiciales ya que los impuestos son establecidos por ley. Los gravámenes y las características generales de cada tasa deben estar especificadas en la legislación: por eso, subir o bajar un impuesto se asocia a una modificación de tipo legal.

Para evitar abusos, los impuestos son fijados por ley, es decir un Gobierno no puede cobrar los impuestos según sus intereses particulares o sus deseos, sino que sólo puede recaudar de acuerdo a lo establecido por la legislación. En caso de querer modificar algún aspecto de los tributos, tendrá que impulsar, en definitiva, una reforma fiscal.

2.4.1 Iniciativa de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.

En el mes de enero del año 2004 se integraron al Código Fiscal de la Federación las reglas referentes para que en México se utilicen los medios electrónicos en cuestión de tributación,

⁵⁴ Para mayor información consultar http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/tramites/inscripcion_rfc/Paginas/ficha_52_cff.aspx

como uso y apoyo de las autoridades fiscales para revisión y control de la contabilidad, tanto de personas físicas como de personas morales.

Algunos puntos importantes que se incluyeron fueron la utilización de una firma electrónica, documentos digitales, sellos digitales, entre otros que se destacan en el capítulo segundo del Título I del Código Fiscal de la Federación del año 2004, de tal forma y con la influencia de los avances en medios electrónicos además de la aprobación del paquete económico, se han llevado a cabo distintas modificaciones que en el año 2013 detonaron, como es la creación del “buzón tributario”.

Es así que el día 8 de septiembre del año 2013 fue el poder Ejecutivo Federal quien presentó ante el Congreso de la Unión el paquete económico para el ejercicio Fiscal del año 2014, mismo que incluyen las iniciativas de reformas a las leyes fiscales federales y abrogación de algunas, que posteriormente el 31 de octubre del mismo año, fueron aprobados por el Congreso de la Unión.

Entre lo más destacado como ya se mencionó en párrafos anteriores fue la creación del “buzón tributario” que tuvo como propósito empezar a funcionar en el año 2014 para personas morales y en el año 2015 para personas físicas.

2.4.2 Alcances de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.

Son diversos los factores que influyeron en la creación de este medio de comunicación entre el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y los contribuyentes, sin embargo, es uno que sobresale porque facilita y hacer más confiable el intercambio de información por la promoción del Régimen de Incorporación Fiscal.⁵⁵ (R.I.F)

⁵⁵ El Régimen de Incorporación Fiscal (RIF) es un nuevo esquema de tributación opcional introducido en la Reforma Fiscal aprobada en 2013 para las personas físicas que realizan actividades empresariales con ingresos menores de dos millones de pesos. Este nuevo régimen sustituye al Régimen de Pequeños Contribuyentes (REPECOS) y al Régimen de Intermedios, lo que hizo que partir del 1o. de enero del 2014, los REPECOS migraron de forma automática al RIF.

La Reforma, establece que las personas físicas o morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón (Buzón Tributario) quedando obligadas a consultarlo dentro de los 3 días siguientes a aquél en que reciban un aviso electrónico enviado por el SAT⁵⁶, razón por lo cual será importante contar con los sistemas y políticas adecuadas para el manejo eficiente de dicho instrumento, sobre todo con la finalidad de evitar cualquier tipo de contingencia hacia las empresas pues una de las regulaciones de dicho buzón consiste en la generación de un acuse de recibo, cuya finalidad también es brindar seguridad jurídica a los contribuyentes.

Es importante destacar que el hecho de alterar o desaparecer cualquier información contenida en el buzón tributario en beneficio propio o de tercera persona, será constitutivo de un delito. Adicionalmente, se reforman algunos numerales en materia de notificaciones para que se puedan practicar por medio del buzón tributario con la finalidad de evitar que los contribuyentes se coloquen en un supuesto de no localización, desaparición u oposición.⁵⁷

En relación con lo anterior, se propone matizar que la regla de notificaciones personales aplica de manera genérica y no sólo a las que se realizan en el procedimiento administrativo de ejecución, así como la posibilidad de comunicar el citatorio de este tipo de notificaciones, o bien, la realización de las mismas, mediante buzón tributario.

2.4.3 Finalidad de la Reforma Fiscal en relación al Buzón Tributario.

El sistema tributario mexicano debe avanzar en la simplificación administrativa con base en una filosofía de servicio que evite el excesivo formalismo, pero que a su vez fomente el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, mediante el aprovechamiento de la tecnología.

En los procedimientos administrativos del Servicio de Administración Tributaria existe una gran cantidad de trámites o actuaciones que se realizan de forma presencial, lo que representa inversión de tiempo y dinero, tanto para el contribuyente como para la administración pública.

⁵⁶ Artículo 17-K Tercer Párrafo del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁷ Artículo 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Un ejemplo de ello, es el proceso de notificación personal, que según datos del SAT, tiene un costo de \$259 pesos por diligencia, con una eficiencia de tan sólo 81%, y requiere de 5 a 30 días para que concluya el proceso de notificación.⁵⁸

Utilizar los medios electrónicos y digitales permitirá, según se pretende, disminuir además de los tiempos y costos, los vicios de forma que actualmente se producen con alta incidencia, cuestión que pudiéramos calificar de sistémica en las prácticas de las notificaciones.⁵⁹

En este contexto, se crea la figura del “Buzón Tributario”, con el cual se persigue establecer, un sistema de comunicación electrónico sin costo para los contribuyentes y de fácil acceso, que permitirá la comunicación entre éstos y las autoridades fiscales. A través de dicho sistema se notificarán al contribuyente diversos documentos y actos administrativos; asimismo, le permitirá presentar promociones, solicitudes, avisos, o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad, por medio de documentos electrónicos o digitalizados, e incluso realizar consultas sobre su situación fiscal y recurrir los actos de autoridad que le afecten.

⁵⁸ Exposición de motivos de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación.

⁵⁹ Prueba fehaciente de ello son las numerosas tesis emitidas por los tribunales de la materia, sobre vicios de legalidad de las notificaciones.

CAPÍTULO 3.

BUZÓN TRIBUTARIO EN MÉXICO.

El Buzón Tributario es un sistema de comunicación electrónico entre las Autoridades Fiscales y los Contribuyentes (Personas Físicas y Morales), el cual se encuentra ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (SAT) dentro de la opción de “trámites”.

El 8 de septiembre del año 2013, el Titular del Ejecutivo Federal presentó la iniciativa de la Reforma Hacendaria, en la cual se propone la creación de una figura denominada “**Buzón Tributario**”, regulado en el Código Fiscal de la Federación (CFF).

En el mensaje que dio el titular el Ejecutivo Federal, entre otros temas, resaltó la importancia de la simplificación de la tramitología para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, resaltando la siguiente transcripción del dialogo del titular.

“...propone introducir nuevos procedimientos simplificados, que estimulen la incorporación a la formalidad y el cumplimiento de obligaciones tributarias.

Por otra parte, mediante el uso de tecnologías de la información y la comunicación, se otorgan facilidades para que los contribuyentes se inscriban en el registro federal de contribuyentes o a través de Internet, y se establece la figura del buzón tributario, a través del cual los contribuyentes podrán interactuar e intercambiar en tiempo real información, notificaciones, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónico, con el consecuente incremento de la eficacia en sus gestiones, así como ahorro de tiempo y dinero.

Asimismo, la presente propuesta aclara la forma en que los contribuyentes integran la contabilidad a través de medios electrónicos, y establece la obligación de sustentar en comprobantes fiscales digitales por internet las erogaciones que se pretenden deducir, precisando también la forma en que pondrán a disposición de sus clientes los comprobantes que emitan”⁶⁰

⁶⁰ <http://www.presidencia.gob.mx/articulos-prensa/palabras-del-presidente-de-los-estados-unidos-mexicanos-licenciado-enrique-pena-nieto-durante-la-presentacion-de-la-iniciativa-de-reforma-hacendaria-que-tuvo-lugar-en-el-salon-adolfo-lopez-mateos-d/> (Consultada en julio del año 2015).

La iniciativa en la cual se propone la creación en el CFF de la nueva figura denominada “Buzón Tributario”, surge como una manera de contacto directo a través de la cual los pagadores de impuestos podrán interactuar e intercambiar de manera ágil y gratuita información, **notificaciones**, datos y toda clase de documentos con la autoridad fiscal, vía electrónica, y cuyas características son las siguientes:

- ✓ Es un Sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del SAT.
- ✓ Cada contribuyente tendrá asignado su propio buzón tributario.
- ✓ A través de dicho sistema, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y 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.
- ✓ Los contribuyentes deberán consultarlo dentro de los 3 días siguientes a aquel en que reciban un aviso electrónico por el SAT mediante los mecanismos de comunicación que se determinarán en reglas de carácter general.

3.1. Marco Jurídico.

El proceso legislativo tuvo como consecuencia que el marco legal del “Buzón Tributario”, se ubique a partir de 2014 en el Código Fiscal de la Federación, en su Título I Disposiciones Generales, Capítulo II de los Medios Electrónicos, en el artículo 17-K, así como también en los artículos 134 y la fracción VII, del Segundo Transitorio, 11 de reglamento del Código Fiscal de la Federación y reglas 2.12.2 y 2.12.4 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015.

Por lo que para mayor abundamiento se transcriben los preceptos legales aludidos:

“Artículo 17-K. 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.

Segundo Transitorio.

VII.- Lo dispuesto en el artículo 17-K fracción I de este Código, entrará en vigor únicamente para las personas morales a partir del 30 de junio de 2014; para las personas físicas, a partir del 1 de enero de 2015...”

(...)

3.1.1 Personas Físicas.

Una persona física es un individuo con capacidad legal para contraer obligaciones y ejercer derechos.⁶¹

Luego entonces como persona física se considera el individuo, el ser humano, sin distinción de género, raza o posición social, el cual desde el momento mismo de su concepción adquiere la capacidad de goce y por consecuencia tiene derecho a la protección que el ESTADO le brinda.

⁶¹ http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/6_388.html (Consultada en septiembre del año 2015).

En lo que concierne respecto al buzón tributario y la íntima relación con las personas físicas que generó la reforma fiscal a la que se hace referencia en los capítulos que antecede, cabe señalar que surgieron obligaciones para este tipo de personas las cuales son las siguientes:

- La obligación de tener un buzón asignado toda persona inscrita en el RFC.
- La obligación de revisar el buzón tributario diario, o por lo menos cada tercer día, toda vez que si el contribuyente no lo revisa se tendrán por notificadas cualquier tipo de avisos, resoluciones y solicitudes, surtiendo efectos el cuarto día.
- Atender de manera obligatoria todos los requerimientos de información que notifique el Servicio de Administración Tributaria.

El Buzón Tributario entró en vigor para las personas físicas el día 1 de enero del 2015, cabe señalar que las leyes fiscales no hacen ninguna excepción en las personas físicas, ***todas las inscritas en el RFC, sin importar en que régimen fiscal tributen, están obligadas a proporcionar su correo electrónico al SAT.***

3.1.2 Personas Morales.

La persona moral es una agrupación de personas que se unen con un fin determinado, por ejemplo, una sociedad mercantil, una asociación civil.⁶²

Luego entonces y en lo que concierne respecto al buzón tributario y la íntima relación con las personas morales que generó la reforma fiscal, cabe señalar que surgieron obligaciones tanto para personas físicas y morales, sin embargo, para éstas últimas entraron en vigor el día 30 de junio del año 2014.

Entre algunas obligaciones que deben de contemplar para las personas morales se señalan las siguientes:

- Revisarlo al menos una vez a la semana.

⁶² http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/obligaciones_fiscales/personas_morales/Paginas/default.aspx (Consultada en septiembre del año 2015).

- Atender de manera obligatoria los requerimientos de información, aclaraciones y actos fiscales por el Buzón Tributario.
- Atender las auditorías fiscales de forma electrónica, las cuales inician con un crédito pre-liquidado que será notificado por este medio.
- El SAT podrá llevar a cabo embargos y notificarlos tres días después por el Buzón Tributario.
- El recurso de revocación se tendrá que tramitar de forma obligatoria por Buzón Tributario.
- Convertir la contabilidad al formato XML y enviarla al SAT todos los meses.
- A requerimiento del SAT, enviar contratos u otros documentos que sean parte de la contabilidad, incluso los que puedan contener información confidencial.
- Revisar las listas de los contribuyentes que publique el SAT en su portal, que estén en los supuestos del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, relativa a CDFÍ's (Comprobante Fiscal Digital a través de Internet) que carecen de validez para efectos fiscales (listas negras) y, en su caso, realizar la aclaración vía Buzón Tributario.

3.1.3 Reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal 2014.

La miscelánea fiscal se le considera como un conjunto de disposiciones fiscales de carácter anual que emite la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a efecto de reformar o modificar las leyes fiscales y otros ordenamientos federales relativos a la captación de ingresos del Gobierno Federal.

El objeto de las reglas es el de subsanar posibles irregularidades contenidas en las leyes fiscales referentes al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

Ahora bien, en lo que respecta a la Segunda Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014 y sus Anexos 1, 1-A, 2, 3, 6, 11, 14, 15, 18, 22, 23 y 24, publicada en el Diario Oficial de la Federación en julio cuatro del dos mil catorce y con iniciativa de vigencia al día siguiente de su publicación que regula las reglas 1.2.8.6. y 1.2.8.7. y su íntima relación que guardan con la obligación de que los contribuyentes deban de entregar su contabilidad

mediante buzón tributario por la vía electrónica, la autoridad establece las bases y las formas de cómo se podrá llevar a cabo, y en ese tenor y para mayor abundamiento se transcriben las siguientes reglas para apreciar lo que pretende la autoridad fiscal:

“Contabilidad en medios electrónicos:

1.2.8.6. Para los efectos del artículo 28, fracción III del CFF y 34 de su Reglamento, los contribuyentes, obligados a llevar contabilidad, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, excepto aquellos que registren sus operaciones en la herramienta electrónica "Mis cuentas", deberán llevarla en sistemas electrónicos con la capacidad de generar archivos en formato XML que contengan lo siguiente:

- I. Catálogo de cuentas utilizado en el periodo; a éste se le agregará un campo con el código agrupador de cuentas del SAT contenidos en el Anexo 24, apartados A y B.
- II. Balanza de comprobación que incluya saldos iniciales, movimientos del periodo y saldos finales de todas y cada una de las cuentas de activo, pasivo, capital, resultados (ingresos, costos, gastos) y cuentas de orden; en el caso de la balanza de cierre del ejercicio se deberá incluir la información de los ajustes que para efectos fiscales se registren. Se deberán identificar todos los impuestos y, en su caso, las distintas tasas, cuotas y actividades por las que no deba pagar el impuesto; así como los impuestos trasladados efectivamente cobrados y los impuestos acreditables efectivamente pagados, conforme al anexo 24, apartado C.
- III. Información de las pólizas generadas incluyendo el detalle por transacción, cuenta, subcuenta y partida, así como sus auxiliares. En cada póliza debe ser posible distinguir los CFDI que soporten la operación, asimismo debe ser posible identificar los impuestos con las distintas tasas cuotas y actividades por las que no deba pagar el impuesto. En las operaciones relacionadas con un tercero deberá incluirse el RFC de éste, conforme al anexo 24, apartado D.

Las entidades financieras sujetas a la supervisión y regulación de la Secretaría, que estén obligadas a cumplir las disposiciones de carácter general emitidas por la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, o la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, según corresponda, en lugar de utilizar el código agrupador del SAT dispuesto en la fracción I de la presente regla, deberán utilizar el catálogo de cuentas previsto en las disposiciones de carácter general referidas”.

RMF 2014 1.2.8.7., 1.2.8.8.

Cumplimiento de la disposición de entregar contabilidad en medios electrónicos de manera mensual

“1.2.8.7. Para los efectos del artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes obligados a llevar contabilidad, excepto aquellos que registren sus operaciones en la herramienta electrónica "Mis cuentas", deberán enviar a través del Buzón Tributario conforme a la siguiente periodicidad:

- I. El catálogo de cuentas como se establece en la regla 1.2.8.6., fracción I o segundo párrafo, según corresponda, por única vez en el primer envío y cada vez que dicho catálogo sea modificado.
- II. De forma mensual, en el mes inmediato posterior al que correspondan los datos, los archivos relativos a la regla 1.2.8.6., fracción II o segundo párrafo, según corresponda, conforme a lo siguiente:

Tipo de contribuyente	Plazo de envío
Personas morales	A más tardar el día 25 del mes inmediato posterior
Personas físicas	A más tardar el día 27 del mes inmediato posterior

- III. El archivo correspondiente a la información del cierre del ejercicio, en la que se incluyen los ajustes para efectos fiscales:

Tipo de contribuyente	Plazo de envío
Personas morales	A más tardar el día 20 de abril del ejercicio inmediato posterior
Personas físicas	A más tardar el día 22 de mayo del ejercicio inmediato posterior

En caso de que los archivos contengan errores informáticos, se enviará por parte de la autoridad un aviso a través del Buzón Tributario para que, dentro del plazo de 3 días hábiles contados a partir de que surta efectos la notificación del referido aviso, el contribuyente corrija dicha situación y los envíe. En caso de no enviar los archivos corregidos dentro del citado plazo, se tendrán por no presentados.

En caso de que el contribuyente modifique posteriormente los archivos ya enviados, se efectuará la sustitución de éstos, a través del envío de los nuevos archivos, lo cual se deberá realizar dentro de los 3 días hábiles posteriores a cuando tenga lugar la modificación de la información por parte del contribuyente.

Los contribuyentes que se encuentren en zonas donde no puedan acceder a los servicios de Internet, o bien, en el caso de que el tamaño del archivo no permita enviarlo por este medio, los contribuyentes entregarán la información a que se refiere la presente regla en la ALSC adscrita a la circunscripción territorial de su domicilio fiscal, a través de medios electrónicos tales como discos compactos, DVD o memorias flash, en los plazos señalados anteriormente”.

RMF 2014 I.2.8.6.⁶³

En efecto de la anterior reproducción se desprende como la autoridad pretende que se lleve la contabilidad a través del tema que nos ocupa que es el medio por el que se pretende enviar el cual es denominado BUZÓN TRIBUTARIO.

Luego entonces se puede aducir que este tipo de disposición resulta a criterio del suscrito autor inconstitucional esto por los varios aspectos jurídicos relevantes, entre alguno de ellos el ENVÍO DE LA CONTABILIDAD A TRAVÉS del medio que se tilda de INCONSTITUCIONALIDAD (El Buzón Tributario) que más adelante se harán saber al lector en el punto 3.5. del presente trabajo.

3.2 Finalidad del Buzón Tributario.

Como bien se ha señalado en el apartado 2.4.3 (foja 60), cabe hacer mención que el Buzón Tributario es una herramienta electrónica creada para facilitar una relación más

⁶³ http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5351246&fecha=04/07/2014 (consultada en mes de mayo del año 2015)

eficaz entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, luego entonces, esta ofrecerá los siguientes servicios:

- ✓ **Notificaciones de los actos administrativos**: Cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.
- ✓ Recepción por parte de los contribuyentes: Promociones, solicitudes, avisos o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales.
- ✓ Otros servicios como son la información sobre su situación fiscal.

El Buzón Tributario funcionará de la siguiente manera, el contribuyente recibirá un aviso electrónico por parte del SAT, mediante el correo electrónico que él contribuyente haya proporcionado a la autoridad, en el cual se le indicará que tiene un nuevo documento pendiente a notificar en el buzón tributario, por lo que el contribuyente debe ingresar al buzón en comento a efecto de que se le notifique el documento digital que haya sido emitido por la autoridad fiscal y este solamente tendrá 3 días para abrir el documento, contados a partir del día siguiente a aquél en el que se le envió el aviso.

Este tipo de notificaciones se tendrán por realizadas al cuarto día, en el supuesto de que el buzón no haya sido consultado, o bien cuando este lo sea, se generará el acuse de recibo correspondiente, en el cual constará la fecha y hora, en el que el contribuyente se autenticó para abrir el documento a notificar, y surtirá sus efectos conforme a la regla prevista en el artículo 134 del CFF.

En lo que concierne a las promociones que el contribuyente pretenda presentar a las autoridades fiscales, éstas como ya se mencionó anteriormente deberán ser enviadas a través del buzón tributario, mediante documento digital que contenga la firma electrónica avanzada. (FIEL)

Las promociones que se envíen a través del buzón tributario deberán de contener los requisitos siguientes:

- ✓ El nombre, la denominación o razón social, domicilio fiscal y RFC.
- ✓ Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción
- ✓ La dirección de correo electrónico.

3.3 Sanciones.

La reforma fiscal para el año 2014, se establece la imposición de una sanción que va de los tres meses a los tres años de prisión a quien modifique, destruya o provoque la pérdida de información que contenga en buzón tributario, con el objeto de obtener indebidamente un beneficio propio o para terceras personas en perjuicio del fisco federal.

3.4 Medios de Defensa al alcance de los contribuyentes: Recurso de revocación y juicio de nulidad (generalidades).

La defensa administrativa de los contribuyentes se realiza a través de recursos administrativos. Es decir, los contribuyentes pueden impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales que vulneren sus derechos ante la propia autoridad fiscal. Los principales recursos administrativos a favor de los contribuyentes y en que enseguida abundaremos es el recurso de revocación.

Recurso de revocación (Código Fiscal de la Federación).

El recurso de revocación contemplado en el Código Fiscal de la Federación (CFF)⁶⁴ es un medio de control interno de legalidad que tiene el propósito de que la autoridad fiscal revise su propia

⁶⁴ Título V De Los Procedimientos Administrativos Capítulo I del Código Fiscal de la Federación.

actuación para determinar si estuvo conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso.

En el recurso de revocación no existe un órgano independiente que dirima la controversia entre la autoridad fiscal y el contribuyente, sino que es la propia autoridad fiscal la que resuelve el recurso.

La procedencia en el recurso de revocación procede contra:

- a) Resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:
 - Determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos.
 - Nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley.
 - Dicten las autoridades aduaneras.
 - Causen agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A (procedimiento de aclaración administrativa), 36 (resoluciones favorables a particulares) y 74 (solicitud de condonación de multas) del Código Fiscal de la Federación.

- b) Actos de autoridades fiscales que:
 - Exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido.
 - Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución.
 - Afecten el interés jurídico de terceros.

El plazo para interponer el recurso de revocación es dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva dictada por una autoridad fiscal, presentación que a partir de 2016 tendrá que realizarse a través de Internet (buzón tributario).

Hay que entender que como autoridad competente se le denomina a la autoridad que emitió el acto, por ejemplo, una Administración Local Jurídica o la Administración General de Grandes Contribuyentes.

Juicio de Nulidad.

Los medios jurisdiccionales de defensa son mecanismos en donde un tercero imparcial que ejerce la función jurisdiccional dirime las controversias entre la autoridad fiscal y el contribuyente. Es decir, ya no es la propia autoridad fiscal quien resuelve sino un tercero (tribunales que ejercen la función jurisdiccional). La función jurisdiccional se entiende como la función del poder público que decide sobre cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos (de un tercero) con fuerza de verdad definitiva. El medio jurisdiccional en el ámbito fiscal es el: Juicio Contencioso Administrativo Federal (Juicio de Nulidad).

El Juicio Contencioso Administrativo es un medio jurisdiccional mediante el cual el contribuyente no satisfecho por la resolución de algún recurso administrativo (recurso de revocación) o por verse afectado por actos de la autoridad, decretos y acuerdos de carácter general diversos a los reglamentos, puede demandar la nulidad del acto, decreto o acuerdo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En materia tributaria, el Juicio Contencioso Administrativo procede contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos siguientes:

- ✓ Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- ✓ Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- ✓ Las que causen agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los puntos anteriores, y acuerdos generales auto aplicativos diversos a los reglamentos.

- ✓ Multas por infracciones a normas administrativas federales.
- ✓ Pensiones y prestaciones sociales en materia de militares y civiles cuando sean a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- ✓ Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.
- ✓ Decretos.

El plazo para promover el Juicio de Nulidad cuando se tramita en la vía ordinaria es dentro de 45 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, así como cuando haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada. Si el Juicio de Nulidad se tramita en la vía sumaria, el plazo para promoverlo es dentro de 15 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada. Se puede acudir al juicio sumario cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión y se trate de alguna de las siguientes resoluciones definitivas:

- ✓ Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal.
- ✓ Las que únicamente impongan multas o sanciones por infracción a las normas administrativas federales.
- ✓ Las que exijan el pago de créditos fiscales (por no más de cinco veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal).
- ✓ Las que requieran el pago de una póliza de fianza o garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla.
- ✓ Las recaídas a un recurso administrativo (que la resolución recurrida sea de las antes citadas).

También procede el juicio en la vía sumaria contra resoluciones definitivas que se dicten en violación a una tesis de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de inconstitucionalidad de leyes o a una jurisprudencia del Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La autoridad competente es el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, (Sala Superior, Salas Regionales o Salas Especiales).

Juicio de Amparo.

El Juicio de Amparo es un medio jurisdiccional de control constitucional por el que una persona acude ante un órgano judicial para reclamar un acto de un órgano del Estado o una ley, cuando siente que vulneran sus derechos fundamentales, en este caso, como contribuyente.

Existen dos tipos de Amparo: Directo e Indirecto. El Amparo Directo procede contra sentencias definitivas y resoluciones respecto de las cuales no se permite ningún recurso ordinario por el que puedan ser modificadas o revocadas. El Amparo Indirecto procede contra:

- ✓ Leyes federales, tratados internacionales, constituciones de las entidades federativas, reglamentos, decretos o acuerdos; actos u omisiones de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativas o del trabajo; actos, omisiones o resoluciones provenientes de un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio (cuando la resolución sea definitiva o los actos sean de imposible reparación).
- ✓ Actos de tribunales realizados fuera de juicio o después de concluido.
- ✓ Actos de imposible reparación dentro de juicio.
- ✓ Actos dentro o fuera de juicio que afecten a personas extrañas al juicio.

El plazo para promover el Juicio de Amparo es dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acto o de la resolución que se reclame, o aquél en que el quejoso haya tenido conocimiento o se ostente sabedor del acto reclamado o de su ejecución. Cuando

se reclame una regla general auto aplicativa (cuando las obligaciones que impone la regla surgen de forma automática con su sola entrada en vigor), el plazo es de 30 días.

El Amparo Directo es resuelto por los Tribunales Colegiados de Circuito en materia administrativa. Cuando el caso lo amerita, resuelve la Suprema Corte de Justicia de la Nación. El Amparo Indirecto conocen de él, los Juzgados de Distrito.

3.5 Inconstitucionalidad del Buzón Tributario.

Derivado del inicio de vigencia del artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación, que norma el Buzón Tributario, como un sistema de comunicación electrónica entre los sujetos de la relación Jurídica Tributaria, el cual se encuentra ubicado en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria; así como su importancia y trascendencia por ser una vía de notificación de los actos, así como de resoluciones de la autoridad hacendaria, a la par de las ya tradicionales reguladas en las fracciones del artículo 134 del propio Código.

Cabe destacar que en principio se trata de una norma de carácter auto aplicativa dado que las obligaciones que contempla nacen con el inicio de su vigencia, independiente de que no se actualice condición alguna, concretamente los días 30 de junio de 2014 pasado para las personas morales, y 1 de enero de 2015 para las personas físicas; ellos en términos de los artículos Primero y Segundo fracción VII de los Transitorios del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación” publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de Diciembre del año 2013.

Pues bien, el dispositivo en comento resulta ser a todas luces violatorio de los derechos fundamentales y humanos que celosamente se encuentran tutelados por los artículos 1, párrafos uno, dos y tres, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que a continuación para su mayor comprensión de transcriben:

“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, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece. (Reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011)

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia. (Adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011)

2Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley. (Adicionado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011)”

(...)

“Artículo 14. 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. (Reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 9 de diciembre de 2005)”

(...)

“Artículo 16. 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. (Reformado en su integridad mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de junio de 2008)”

(...)

Y en lo que respecta al artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación.

“Artículo 17-K. 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”

(...)

En ese tenor de ideas se pretende señalar que a través de dicho “sistema de comunicación electrónico ubicado en el portal de Internet del Servicio de Administración Tributaria”, la autoridad puede realizar la **notificación** de cualquier **acto o resolución administrativa**, incluyendo aquellas que pueden ser recurridas; y por el otro, los contribuyentes podrán presentar promociones, solicitudes, avisos y cumplimientos, así como realizar consultas sobre su situación fiscal concreta.

No obstante, dicho sistema violenta los preceptos constitucionales de mérito, por lo que va y toca a la parte de las notificaciones de los actos o resoluciones de la autoridad, incluyendo aquellas que pueden ser recurridas; ello en relación con los derechos fundamentales y humanos de seguridad jurídica de audiencia, defensa y legalidad.

Esto es así por cuanto que a la práctica de una notificación a través de medios electrónicos **NO GARANTIZA** que su recepción por parte del destinatario final del acto o resolución, simple y sencillamente porque el Estado Mexicano NO GARANTIZA, a su vez, el acceso a Internet; y sin embargo pretende que estas (Notificaciones por Buzón Tributario) tengan los mismos efectos, alcances y consecuencias de una comunicación personal practicada directamente con el interesado o su representante legal.

Situación que lógicamente deja en completo estado de indefensión al universo de contribuyentes, esto es así, ya que existen demasiadas zonas en el país en las que aún no se

cuenta con la cobertura de internet, lo que afecta de manera fundamental el empleo de esta herramienta electrónica.

En ese tenor de ideas cabe señalar que el Internet está sujeto a la prestación de servicios de proveedores y operadores particulares, con los costos y limitaciones propias que ello representa, y que en todo caso deberían de ser asumidos y garantizados por el Estado Mexicano.

Además de mencionar que si bien es cierto en la actualidad el internet se revela como instrumento digital de suma utilidad, también lo es que a la fecha es víctima de muchísimas fallas y problemas técnicos que con frecuencia impiden incluso hasta su acceso a los usuarios, como podría asegurarse entonces que los destinatarios reciban en forma correcta y oportuna las notificaciones que les sean dirigidas por esta vía.

Así las cosas, simple y sencillamente no es posible garantizar de forma plena que por el solo hecho de que se envíe una comunicación de parte de la autoridad a través del correo electrónico, que ésta será recibida en términos correctos y oportunos por parte de los destinatarios.

En paralelo, es el caso de que la norma en estudio indebidamente dispone que en los supuestos en que los contribuyentes destinatarios no abran su correo electrónico en el plazo de 3 días, al cuarto hábil siguiente se les tenga por notificados.

Hipótesis que sin duda genera un estado de absoluta inseguridad jurídica, virtud de que se aplicará un efecto de notificación legal a una comunicación que no ha sido siquiera detectada por el destinatario.

Efectivamente el hecho de que se tenga como legalmente notificado al contribuyente que aún no ha abierto, con independencia de la razón o motivo, su cuenta de correo electrónico, limita por completo sus derechos fundamentales y humanos de audiencia y defensa; ya que podrá

ser afectado por un acto o resolución de autoridad respecto del que ni siquiera tiene conocimiento de su existencia.

Lo anterior tomando en consideración, se insiste, el efecto que pretende imprimirse a las notificaciones por Buzón Tributario, específicamente en el caso de que éste no se haya abierto; sin existencia ni reconocimiento de parte del legislador de situaciones inequitativas, casos fortuitos o fuerza mayor que cada contribuyente tenga que afrontar en lo particular.

Es así, que se causa un grave perjuicio a la esfera del contribuyente en la medida de que, a diferencia de la notificación personal, cuya diligenciación prevé incluso el entendimiento con un tercero que se encuentre en el domicilio, al aplicar las notificaciones por Buzón Tributario no existe ninguna garantía de que, al menos se le haga saber al destinatario, por conducto de otro, la existencia de un acto o resolución que le es dirigida, y que lógicamente impacta su esfera de derechos.

Con lo que inclusive se limita a los contribuyentes su acceso a los medios de defensa puesto que no se les permitirá acudir a los mismos a impugnar la legalidad de los actos, incluso de la comunicación, lo que obviamente transgrede las normas constitucionales. Además se tiene como obligación y no como opción la utilización del Buzón Tributario, sin establecimiento de excepciones para reconocer situaciones particulares de los contribuyentes, cuando que el Estado Mexicano (como ya se vió) no garantiza ni el acceso a internet, ni muchos menos que todo el universo de contribuyentes cuenten con un dispositivo tecnológico que les permita hacerlo; sin dejar de destacar que no resulta constitucional obligar a los contribuyentes a realizar erogaciones para cumplir con sus cargas tributarias.

Queda en claro pues que constreñir a los inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes a ser notificados por la vía electrónica (Buzón Tributario) sin otorgarles la posibilidad de que, en virtud de sus circunstancias particulares, o bien de la forma en que les resulte más favorable y menos onerosa, se les hagan llegar los actos o resoluciones de la autoridad hacendaria, es violatorio de derechos fundamentales y humanos.

Tan es así que de conformidad con el Pacto de San José de la Convención Americana sobre los Derechos Humanos, en donde México es parte, en especial en su Artículo 8 arábigo 1 establece lo siguiente:

"Artículo 8.

- 1. Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas 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".*

(...)

En conclusión, el Buzón Tributario no es un instrumento que pueda ser considerado como totalmente fiable, además no prevé el entendimiento de la notificación con ningún otro ente para garantizar que el destinatario tendrá conocimiento de las actuaciones de la autoridad, y ni siquiera se le permite optar por un sistema de comunicación más viable para sus circunstancias, imponiéndosele cargas adicionales por falta de opciones en la ley, todo lo cual lo deja en evidente estado de indefensión. Sin dejar de destacarse, ya por último, que el constituyente de manera muy clara reguló que el gobernado sólo podía ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, a través de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Empero tal mandamiento escrito debe hacerse contener en documento impreso con firma autógrafa del funcionario en cuestión, no así en documentos digitales como los que serán notificados por la vía del Buzón Tributario, el cual, sin posibilidad de añadir más énfasis, deviene inconstitucional por ser violatorio de los derechos fundamentales y humanos celosamente tutelados por los artículos 1º párrafos uno, dos y tres, 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.6 Análisis del Artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

La Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, es de suma importancia para el Estado Mexicano, toda vez que es un documento por excelencia el cual sujeta las leyes que rigen a los individuos del territorio, así como también fija los límites y define entre el poder legislativo, ejecutivo y judicial del Estado, estableciendo así sus bases para su gobierno.

A continuación, analizaremos el alcance del artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a efecto de corroborar la ilegalidad e inconstitucionalidad del buzón tributario.

Título Primero.

Capítulo I. De los Derechos Humanos y sus Garantías.

“Artículo 1o. 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, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

(...)

El primer párrafo se concede rango constitucional a nuestros derechos humanos y se establece una cláusula abierta para reconocer como tales no sólo los contenidos en la propia Constitución, sino los provenientes de los tratados internacionales en que nuestro país sea parte, fortaleciendo así su estatus como límites no negociables frente a la actuación del Estado.

Por lo que de esta manera, nuestro texto constitucional se pone en sintonía con la terminología del derecho internacional de los derechos humanos y brinda claridad no sólo a las autoridades de los tres órdenes de gobierno que están llamadas a respetarlos y protegerlos, sino a los propios gobernados, teniendo en cuenta que éstos son los principales lectores de la Constitución y no se deben escatimar esfuerzos en hacerla clara y precisa para generar conciencia de su alcance, en tanto que el respeto y protección de los derechos humanos deberá ajustarse a parámetros internacionales.

El segundo párrafo del artículo 1º constitucional en su primera parte establece expresamente que “las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia”. Desde el Dictamen aprobado por el Senado se justifica la inclusión del principio de interpretación conforme con el argumento de que resulta el más adecuado para llevar a cabo una armonización del derecho doméstico con las disposiciones internacionales, ya que permite “una aplicación del ordenamiento internacional con el objeto de llenar las lagunas existentes, sin que esto significa que, en ningún momento, la derogación o desaplicación de una norma interna” en su segunda parte se establece que la interpretación de las normas de derechos humanos debe realizarse “**favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia**”. De este modo, la Cámara de Diputados insistió en incorporar en forma expresa el principio *pro personae*, cuya supresión por la Cámara de Senadores había generado dudas en algunas personas sobre su vigencia en nuestro orden jurídico. En realidad, cabe tener presente que al reconocerse los derechos humanos de fuente internacional desde el texto previamente en vigor, dicho principio *pro personae* debía estimarse vigente y aplicable en el orden jurídico mexicano, como lo habían sostenido desde antes diversos tribunales colegiados de circuito, el Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, así como algunos ministros.

Desde la perspectiva interamericana, es en el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos donde se considera consagrado el principio *pro homine o pro personae*, el cual es “un criterio hermenéutico, en virtud del cual se debe acudir a la norma más amplia, o a la interpretación más extensiva, cuando se trata de reconocer derechos

protegidos, e inversamente, a la norma o a la interpretación más restringida cuando se trata de establecer restricciones permanentes al ejercicio de los derechos o su suspensión extraordinaria”.

El párrafo tercero del artículo 1º establece la obligación de las autoridades de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. Este mandato hacia todas las autoridades abarca las obligaciones generales de un Estado de acuerdo con el derecho internacional y constituye un punto de apoyo para el desarrollo de los derechos económicos, sociales y culturales.

La parte final del tercer párrafo del artículo 1º establece que el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley (ya sea la que se podría denominar ley general de reparación a las víctimas de violación a sus derechos humanos, con vigencia tanto en el ámbito federal como en el de las entidades federativas, o la modificación de la Ley Federal de Responsabilidad Patrimonial del Estado, si bien en este último caso habría necesidad de que las respectivas entidades federativas regularan lo conducente en su ámbito de competencia).

3.7 Análisis del Artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En lo que concierne al artículo 14 Constitucional se señala lo conducente:

“Artículo 14. 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.

(...)

En su párrafo primero nos habla de la garantía y derecho fundamental de irretroactividad de la ley, lo que significa que **“las disposiciones contenidas en las leyes no deben aplicarse hacia el pasado, afectando hechos o situaciones que se presentaron antes**

de su vigencia, problema que se conoce también como conflicto de leyes en el tiempo” Es decir, la ley debe solamente regular aquellos actos que se realicen una vez que haya iniciado su vigencia, por lo tanto, actos futuros y no pasados.

El segundo párrafo se encuentra la garantía y derecho fundamental de audiencia, La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido esta garantía como el derecho que tienen los gobernados no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente al órgano legislativo, de tal manera que éste se obligue a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se escuche a los interesados y se les dé la oportunidad de defenderse, es decir, de rendir pruebas y formular alegatos en todos aquellos casos en que se comprometan sus derechos.

Por lo que consiste que simplemente en darle al gobernado la oportunidad de defenderse previamente al acto privativo, y para su cumplimiento se le impone a las autoridades la obligación de vigilar las formalidades esenciales del procedimiento, mismas que consisten en la notificación del inicio del mismo, y su consecuencia, el otorgamiento de la posibilidad de ofrecer pruebas y alegar su defensa, y por último la emisión de una resolución que resuelva las cuestiones en conflicto.

3.8 Análisis del Artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En lo que concierne en al artículo 16 de la Constitución establece lo siguiente:

“**Artículo 16.** 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.

Toda persona tiene derecho a la protección de sus datos personales, al acceso, rectificación y cancelación de los mismos, así como a manifestar su oposición, en los términos que fije la ley, la cual establecerá los supuestos de excepción a los principios que rijan el tratamiento de datos, por razones de seguridad nacional, disposiciones de orden público, seguridad y salud públicas o para proteger los derechos de terceros.

(...)

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

(...)

Cuando la Constitución en su artículo 16 establece que **"nadie puede ser molestado..."**, se refiere a toda clase de sujeto que tenga interrelación con el Estado. Esto es, se refiere tanto a personas físicas como a personas jurídicas o morales. Dentro de éstas, el derecho se refiere principalmente al caso de particulares frente a la acción del Estado, aunque es posible también que personas morales oficiales puedan invocar la violación a estos derechos en los casos de afectación a su patrimonio cuando estén en una relación de subordinación frente a otro ente estatal, o estando en situación de coordinación, cuando exista una invasión a su esfera de atribuciones en los casos de controversia constitucional a que se refiere la fracción I del artículo 105 constitucional. Excepcionalmente, podría invocarse la violación a estos derechos en acción de inconstitucionalidad, cuando el acto sea dictado por autoridad incompetente o cuando no se cumpla con el requisito de fundamentación y motivación sustantivo a que nos referiremos más adelante, esto es, que la medida legislativa sea inconstitucional o inconvencional.

En cuanto al objeto de protección de los derechos contenidos en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, debemos mencionar que se refiere únicamente a **los actos de molestia**, aunque nuestros tribunales han establecido que en relación con actos de privación también debe cumplirse con los requisitos del artículo 16.

En este sentido, con independencia que el texto pareciera distinguir la materia de los actos de molestia y de los de privación, estableciendo que los primeros estarían dirigidos a la preservación de la libertad, de las propiedades, posesiones o derechos y los segundos a la afectación de la persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, en realidad, y a efecto de darle congruencia al sistema constitucional de facultades de la autoridad para limitar derechos

de los sujetos destinatarios de su actuación, la distinción entre unos y otros se basa en la diferenciación de la temporalidad de los efectos del acto y no en las materias o casos que enumeran uno y otro artículo. Así pues, se entiende que los actos de molestia son aquellos que afectan al gobernado de manera temporal, mientras que los actos de privación son los que tienen efectos permanentes en la esfera jurídica del particular.

CONCLUSIONES.

Una vez desarrollado y concluido el tema abordado por esta tesis denominada “Buzón Tributario. Su inconstitucionalidad” se han llegado a las siguientes conclusiones.

PRIMERA.- La recaudación de impuestos en México, son los principales instrumentos del desarrollo económico del país, sin embargo para llevar a cabo su cumplimiento de recaudación la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de su órgano desconcentrado el Servicio de Administración Tributaria debe de caracterizarse por ser una Autoridad Fiscalizadora Recaudadora y no así, como una Autoridad Fiscalizadora Controladora toda vez que es lo que pretende realizar a través de la implementación del medio Buzón Tributario.

SEGUNDA.- El Poder Legislativo mexicano debe apegarse estrictamente al proceso legislativo, toda vez que es solamente por el mismo por el cual surgen a la vida jurídica las normas, es decir, el proceso legislativo debe respetarse y sujetarse a las propias normas que lo regulan, con la finalidad de que las INICIATIVAS no surjan a la vida jurídica, sino hasta que se compruebe idóneamente que la INICIATIVA NO vulnera a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respetando el principio de supremacía constitucional.

TERCERA. - El Buzón Tributario como medio de comunicación entre la autoridad fiscal y el contribuyente es un sistema idóneo que debería perfeccionarse y apegarse a las leyes mexicanas, pues se encuentra o se pretende utilizar en un ESTADO DE DERECHO, y por ende debe de ajustarse a lo estipulado por la ley.

CUARTA.- Ahora bien, desde el punto de perspectiva del hoy autor de la presente tesis, se considera que el Buzón Tributario es de suma importancia para el estado mexicano, toda vez que simplifica solo algunos trámites, mas sin embargo para que este cumpla con la finalidad por la que fue creado debe respetar lo que establecen tanto los tratados internacionales así como lo que contempla nuestra propia carta magna, pues solo así se le daría una seguridad jurídica al mundo de contribuyentes que la norma se encuentra sujeta a derecho, y por ende paso por el proceso idóneo para surgir a la vida jurídica.

BIBLIOGRAFIA.

a) Libros.

- Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *¿Cómo debe aplicarse el principio de equidad tributaria?*, Temas Selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2008.
- Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis.
- Arteaga Nava, Elizur, *Derecho Constitucional*, México, Oxford University Press, 1998.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, *Las Garantías Individuales*, México, Porrúa 1995.
- Domínguez Crespo, César Augusto, *Una Revisión al Concepto Jurídico-Tributario del Principio de Capacidad Económica*, Temas Selectos de Derecho Tributario, México, Porrúa, 2008.
- Esquerro Lupio, Sergio, *Impugnación Avanzada en Juicios de Nulidad*, México, Estrategia Tributaria S.A de C.V. 2014.
- Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México 1946,
- García Máynez, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, México, Porrúa, 2008.
- Garza Servando, J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México.
- Delgadillo Gutiérrez, Humberto Luis, *Principios de Derecho Tributario, 4° ed.*, México. Limusa, 2004.
- Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa 2007.
- Osornio Corres, Francisco Javier, *Aspectos Jurídicos de la Administración Financiera en México*, México, UNAM, 1992.
- Ríos Granados, Gabriela, *Control de Proporcionalidad en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 2009.
- Roa Jacobo, Juan Carlos, *Origen, evolución, relevancia y futuro de los principios constitucionales en materia tributaria*, Memorias de los Seminarios de Derecho Constitucional Tributario 2005-2006, México.

- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2002.

b) Legislación

- Código Fiscal de la Federación.
- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Ley de Amparo.
- Ley Federal de Derechos del Contribuyente.
- Ley Federal de Derechos.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley General de Bienes Nacionales.
- Pacto de San José de Costa Rica.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2015.
- Resolución Miscelánea Fiscal 2014.

c) Revistas.

- Estrategia Aduanera, Revista Mexicana de Comercio Exterior.
- Defensa Fiscal, Revista Mexicana de Estrategias Fiscales.
- Vanguardia Fiscal, Revista Mexicana.

d) Fuentes Electrónicas.

- <http://www.prodecon.gob.mx>
- <http://www.scjn.gob.mx>
- <http://cesmdfa.tfjfa.gob.mx/revista.html>
- <http://www.presidencia.gob.mx/>
- <http://www.sat.gob.mx/>
- <http://www.dof.gob.mx/>

e) Diccionarios.

- Diccionario de la Real Academia Española.