



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO.**

**FACULTAD DE DERECHO.**

**SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS.**

**“EL CARÁCTER VINCULATORIO DE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS  
CONSULTAS FISCALES Y, SUS EFECTOS OBLIGATORIOS AL  
CONTRIBUYENTE COMO FORMAS DE TRANSGREDIR EL ARTÍCULO 8º DE  
LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.”**

**TESIS**

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:**

**LICENCIADO EN DERECHO.**

**PRESENTA:**

**DANIEL CASTRO HERNÁNDEZ.**

**ASESOR: DRA. PATRICIA LÓPEZ LOPÉZ.**



**CIUDAD UNIVERSITARIA, CD. MX.**

**2017.**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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



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

Cd. Universitaria, Cd. Mx., 03 de Noviembre de 2017.

**LIC. IVONNE RAMÍREZ WENCE  
DIRECTORA GENERAL DE LA  
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.  
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **C. CASTRO HERNÁNDEZ DANIEL** con número de cuenta **310043243** bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"EL CARÁCTER VINCULATORIO DE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A LAS CONSULTAS FISCALES Y SUS EFECTOS OBLIGATORIOS AL CONTRIBUYENTE COMO FORMAS DE TRANSGREDIR EL ARTÍCULO 8º DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS"**, bajo la asesoría de la Dra. Patricia López López.

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

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

**Atentamente  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"  
Directora.**

**DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.**

**FACULTAD DE DERECHO  
DE  
DERECHO FISCAL**

## AGRADECIMIENTOS.

“La vitalidad se revela no solamente en la capacidad de persistir sino en la de volver a empezar.”

Francis Scott Fitzgerald, novelista y escritor estadounidense, 1896-1940.

Agradezco a mis padres, Juan y María, que les debe tantas cosas, siendo lo más importante; la vida y en especial el haber aprendido de ellos a no demeritar tú esfuerzo, seguir adelante y en especial agradecer a mi madre su gran bondad, perseverancia, amabilidad y cariño que me ha mostrado.

A mis hermanos, Edith y Juan, en especial a mi hermano, que ha estado más tiempo conmigo, por sus consejos y enseñanzas, así como a mi sobrina Daniela, de la cual aún debo aprender.

A mis grandes amigos, que conocí durante la vida académica, quizás pocos, pero de los cuales aprendí mucho, entre los que están Alejandro, Benjamín, Adrián, Dafne y Mariana de los cuales algunos continuaron y otros ya no, pero en especial, durante mi estancia en esta Facultad de Derecho quiero destacar el haber conocido a grandes mujeres como; Elizabeth, Aide Aremi, Arizaí, Vianell y Sulay, que me escucharon y apoyaron cuando lo necesite, de las cuales agradezco su tiempo y el darme la oportunidad de conocerlas, a las cuales me gustaría haberles dedicado mayores palabras, sin embargo, no terminaría de agradecerles.

Al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por ser parte de mi formación profesional, pero en especial a las personas que conocí ahí, de las cuales pude aprender más, conocimientos que me llevo para lo que se presente con posterioridad,

en especial a Bety, a quien personalmente estimo mucho.

A la Facultad de Derecho, así como a ésta gran Universidad, donde tuve la oportunidad de estar, pero sobre todo agradezco a mis maestros que conocí durante mi estancia universitaria, de los cuales, muchos de ellos, pude aprender no sólo cuestiones en el ámbito académico.

A mi gran maestra, quien también me asesorara durante esta investigación, de amplios conocimientos, carácter y de una gran amabilidad, la cual, me escucho y apoyo tanto para desarrollar esta investigación, así como en el ámbito profesional, a la cual no tengo palabras para expresar mi gran agradecimiento, sólo me resta decirle, muchas gracias estimada Dra. Patricia López López.

Al resto de las personas que he conocido, de las cuales, siempre pude aprender algo más, y que me es imposible mencionar a todos, sin embargo, compartieron sus experiencias, conocimientos y tiempo, a las cuales sólo me queda agradecerles, por darme muchas enseñanzas.

A una gran familia que pude conocer, de las cuales no me queda duda, son grandes mujeres, personas y de las cuales me permitieron aprender de ellas, me refiero a la Sra. Sirenia Pérez Cabrera, que le debo las gracias por sus grandes consejos y a Diana Alejandra Avila Pérez, la cual me enseñó más de lo que jamás hubiera pensado, que sin duda le deseo lo mejor.

“La vida se va quedando atrás como el paisaje que se contempla desde la plataforma de un coche de ferrocarril en marcha, paisaje del cual va uno saliendo.”

Julio Torri, escritor, maestro y abogado mexicano, 1889-1970.

## ÍNDICE DE CONTENIDO

<b>ABREVIATURAS .....</b>	<b>I</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>1</b>
<b>CAPÍTULO I. DERECHO DE PETICIÓN EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.....</b>	<b>5</b>
1.1. Concepto y naturaleza jurídica del Derecho de Petición.....	12
1.2. Principales antecedentes y origen del Derecho de Petición .....	20
1.2.1. Antecedentes del Derecho de Petición en México.....	21
1.2.2. Dos posturas sobre el origen del Derecho de Petición; Ignacio Burgoa-Juventino V. Castro.....	24
1.3. Regulación del Derecho de Petición consagrado en el ordenamiento jurídico positivo mexicano (artículo 8 de la CPEUM) .....	26
1.4. Negativa Ficta-Derecho a su contestación, como forma de proteger el derecho consagrado en el artículo 8 de la CPEUM .....	27
1.4.1. Evolución del breve término para tener por configurada la figura denominada negativa ficta .....	31
1.4.2. Silencios Administrativos <i>in genere</i> ; más allá de sus efectos...49	
1.4.3. Más allá de los efectos entorno a la Negativa Ficta.....	71
<b>CAPÍTULO II. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA FISCAL.....</b>	<b>83</b>
2.1. La consulta fiscal a la luz de los diversos criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación .....	85
2.2. Desnaturalización del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación después de la reforma implementada para 2007 .....	90
a) El acceso a la justicia dentro de la figura denominada consulta fiscal, dentro del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.....	91

b) El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación como figura que no transgrede la igualdad jurídica entre las partes (fisco-contribuyente). 99	
c) La seguridad jurídica contenida en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.....	101
2.3. La resolución recaída a la consulta fiscal como acto reclamado para efectos del juicio de amparo.....	115
2.4. Exposición de motivos de la reforma implementada para 2007 al Código Fiscal de la Federación en materia de consultas.....	120
2.5. Regulación de la consulta fiscal, en términos del oficio 325-SAT-09-IV-F-72090, emitido por el Servicio de Administración Tributaria .....	121
2.6. La consulta fiscal vista desde los criterios jurisprudenciales emitidos por el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa; conflicto fisco-contribuyente .....	124
2.7. Derecho de acción del contribuyente.....	129
<b>CAPÍTULO III. LA REGULACIÓN DE LA FIGURA “CONSULTA FISCAL” CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO POSITIVO MEXICANO .....</b>	<b>130</b>
3.1. Análisis del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.....	134
3.2. Presentación de la consulta fiscal.....	141
3.2.1. Artículos 18 y 18-A; forma de substanciar los procedimientos de las consultas fiscales .....	153
3.2.2. Principales características de la respuesta recaída a una consulta fiscal; obligaciones de la autoridad fiscal .....	156
3.3. Juicio de lesividad .....	163

3.4. Antinomia en el ordenamiento jurídico mexicano sustentado entre la Ley Federal de Derechos al Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación, en tratándose de la consulta fiscal .....	175
3.5. Efectos de la consulta fiscal; el carácter vinculante de la autoridad administrativa y los efectos obligatorios para el contribuyente, en relación a una consulta fiscal.....	177
3.6. La consulta regulada en los artículos 47 y 48 de la Ley Aduanera .	183

**CAPÍTULO IV. CRITERIO PRACTICO-COMPARATIVO DE LA CONSULTA FISCAL. DERECHO COMPARADO. GENERALIDADES ...190**

4.1. La figura jurídica de la consulta desde el ordenamiento jurídico español.....	193
a) La consulta fiscal y su ejercicio; forma de substanciarse conforme a la Ley General Tributaria de España .....	194
b) Efectos de la contestación a una consulta fiscal, conforme a la legislación española .....	200
c) Plazos de la resolución expresa y sus efectos .....	203
4.2. La consulta analizada en el ordenamiento jurídico alemán. Generalidades .....	205
4.3. Análisis comparativo de la legislación tributaria; México, España y Alemania.....	213

<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>230</b>
<b>PROPUESTAS .....</b>	<b>239</b>
<b>FUENTES DE CONSULTA .....</b>	<b>242</b>

## **ABREVIATURAS.**

Código Fiscal de la Federación.	CFF
Código Fiscal de la Ciudad de México.	CFCDMX
Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.	CPEUM
Diario Oficial de la Federación.	DOF
Encuesta Nacional de Ingresos y Gastos de los Hogares.	ENIGH
Ley del Impuesto Sobre la Renta.	LISR
Ley Federal de Derechos del Contribuyente.	LFDC
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.	LOTFJA
Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos.	OCDE
Poder Judicial de la Federación.	PJF
Reglamento del Código Fiscal de la Federación.	RCFF



## INTRODUCCIÓN.

La presente investigación se refiere al tema de la consulta fiscal que se ha establecido en nuestro ordenamiento jurídico positivo mexicano como una modalidad que deriva del derecho de petición, consagrado en el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y que se encuentra regulada de modo concreto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, por el que, el contribuyente pueda confirmar un criterio, o bien, resolver una determinada duda, de la cual refiere el diccionario de la Real Academia Española, es una “(...) *Cuestión que se propone para ventilarla o resolverla*”. No obstante ello, dicha definición deja lugar a un plano abstracto en que el contribuyente pueda consultar a la autoridad y ésta no conozca a que se refiere el particular, contraponiéndose a la situación real en que debe formularse una consulta, y más aún, no cabría la concreción, pues, no parte de una circunstancia de hecho, sino de una mera manifestación abstracta y general que se contrapone a dicho requisito para determinar algo preciso, determinado o sin vaguedad.

Por su parte, el artículo 34 del CFF, señala que las autoridades tributarias deberán dar respuesta en un plazo de tres meses a dichos planteamientos desarrollados por él mismo contribuyente, planteados de forma individual, sobre situaciones reales y concretas, ante las autoridades competentes, tomando en consideración la realidad económica de éste. Por lo que una vez que la autoridad dicte una resolución definitiva con base en los criterios contenidos en dichas respuestas, la misma podrá ser impugnada.

Bajo esta guisa es que, el objeto de la presente investigación sea el comprobar cómo es que la consulta fiscal, regulada en el artículo 34 del CFF, quedo como un derecho positivo no vigente, pues, la misma se condicione a múltiples requerimientos para que ésta no cumpla con el fin para que el que se creó, es decir, que el contribuyente pueda consultar a la autoridad y en todo

caso obtener una respuesta. Por lo que, limitar el ejercicio de esta figura jurídica de la forma en que aconteció, al menos para efectos fiscales, se suscitó más como un conflicto que como una necesidad, pues, dichos cambios no obedecen a razones de Derecho, para ello, recordemos que existen ciertas máximas generales consagradas como derechos fundamentales que se encuentran contenidas dentro del mismo ordenamiento jurídico en la Constitución Federal de cada país de que se trate, de manera que deben ser observadas por los tribunales constitucionales, sin que mediante la interpretación jurídica que realizan los mismos, puedan dejar de observar aquellas, ya que, la jurisprudencia debe basarse en un criterio de interpretación cuando la ley y la realidad se encuentran en conflicto.

De tal modo que para el caso particular del artículo 34 del CFF, y tomando en consideración las diversas tesis jurisprudenciales emitidas por los tribunales del PJJ, se desprende que dicha norma exigía mayores requisitos que el mismo derecho de petición consagrado en el artículo 8o de la CPEUM, siendo dichos criterios los que el legislador tomo como base para implementarlos dentro de las reformas que entrarían en vigor para 2007 y que modificaron dicho artículo, situación que dio origen a que dichos requisitos tuvieran fundamento en ley y no sólo mediante criterios jurisprudenciales, de manera que la jurisprudencia fue más que un simple criterio de interpretación.

Así en el primer capítulo, se analiza el derecho de petición a la luz del artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues, de ahí se funda el derecho a consultar por el contribuyente y obtener una respuesta de la autoridad, asimismo, es importante analizar los silencios administrativos in genere, ya sea en su carácter positivo o negativo y en su caso desarrollar el por qué los silencios con efectos positivos, no son propios de la materia tributaria, sino únicamente del ámbito administrativo a nivel federal o local, según sea el caso, además del procedimiento de certificación que debe recaer a los mismos.

Ahora bien, el segundo capítulo se centra en analizar los principales antecedentes de esta disposición (artículo 34) y por ende de la consulta fiscal, ya que, con ello se demuestra que la misma figura derivó de un conflicto entre fisco y contribuyente, por lo que la consecuencia del mismo, fue la no impugnación de las respuestas recaídas a la consulta fiscal.

Además de los múltiples condicionamientos a los que estaba sujeta la misma, ya que, en principio, sólo se exigía que se planteara de forma individual, sobre situaciones reales y concretas, empero con la reforma de 2007 se asentó que además de ello, lo consultado debía estar sujeto a mayores requisitos, dando origen al actual artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, el tercer capítulo se centra en hacer un análisis de la consulta fiscal, pero dentro del ordenamiento jurídico mexicano, haciendo una comparación entre ésta y la consulta presentada en términos de la Ley Aduanera, así como la confrontación hecha entre la consulta para efectos fiscales y la consulta ejercida en términos de la LFDC.

Por último, la finalidad del capítulo cuarto es explicar cómo está legislada dicha figura a la luz de otros ordenamientos en otros países, tomando como referencia el caso de España y Alemania. Para ello, resulta interesante la consulta formulada no por un particular para el caso de Alemania, si no la formulada por una Autoridad Tributaria al particular, además del ejercicio de una consulta tributaria de modo colectivo en España, encontrando similitudes, diferencias, aciertos y demás con este acto de comparar, de ahí que se pretenda demostrar como el sistema jurídico mexicano, obedece no tanto a razones de Derecho, si no quizás a otro tipo de intereses y de los cuales aún hay más que analizar, por lo cual parafraseando a Gustav Radbruch abandonamos la seguridad del Derecho mismo.



## **CAPÍTULO I. DERECHO DE PETICIÓN EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO.**

A través de los años podríamos decir que a nivel legislativo la adopción del derecho de petición se logró consolidar en una dimensión casi de manera globalizada, lo cual garantizaría un grado de permanencia de este derecho durante sus inicios y casi manteniendo su esencia hasta la actualidad, no obstante a ello, con el afán de introducir nuevas y mejores vías para la reparación de diversos derechos individuales violados, se buscó la instauración de procesos internos seguidos ante los diversos órganos propios de cada institución, los cuales trajeron como consecuencia que sobreviniera una especie de decadencia de este derecho.

Bajo dicha tesitura, tenemos que el hecho de que diversos grupos reconocieran el derecho que tenían sus mismos integrantes en relación a que; ellos mismos pudieran formular peticiones ante sus propios órganos competentes, en relación a las agrupaciones de las que fueran parte, como es el caso especial de los partidos políticos, situación que pudiera considerarse que fuera equiparable a que dichos particulares pudieran recibir también una respuesta a las peticiones planteadas por estos ante dichos órganos internos y no necesariamente plantearlo ante alguna otra autoridad, es decir, conllevaría a una mantener una relación interna ante sus órganos internos.

Motivo por el cual, condicionar el ejercicio de este derecho de petición a una cuestión interna seguida ante el órgano de que se trate de una determinada agrupación, grupo o institución, sólo por mencionar algunos, para que el particular que forme parte de estos pudiera en su caso promover un escrito al cual debería recaer una respuesta otorgada por la unidad encargada de que se trate competente para ello, trajo como resultado que la naturaleza jurídica del derecho de petición fuera cambiando, quizás como una especie de pseudo-evolución del mismo derecho, a modo de ejemplo; ello puede observarse en los

procedimientos internos para la elección de los candidatos de un determinado partido político, o bien, cuando los militantes buscan requerir el acceso a la información de cualquier asunto relacionado con el mismo partido político, o en general, aquellas peticiones relacionadas con la forma de conducción de la vida político-electoral del mismo.

Además de ello, opino que con esta degeneración del derecho de petición, se abrió la pauta para que también, pero más enfocado esta vez a la autoridad administrativa, esta pudiera calificar con el carácter de simple informe a una petición elevada por el particular, siendo que bajo esta tesitura el pronunciamiento de una autoridad pudiera no siempre causar un agravio al particular que ejerce este derecho, ya que entendemos por informe, según la Real Academia Española una “(...) descripción, oral o escrita, de las características y circunstancias de un suceso o asunto.”

En virtud de lo anterior, sostengo que para cada petición se debe de atender a las circunstancias especiales que dieron origen a la misma, así como el modo de pedir y el contenido descrito en la solicitud, instancia, petición o consulta presentada por el gobernado, en cuyo caso habría que analizar lo pedido en relación a cada petición, instancia o solicitud del particular, ya que consecuentemente, ello influye en el modo de valorar cada caso en particular por la autoridad administrativa, es decir, se debe valorar la causa de pedir del particular que la haya formulado.

No obstante a ello, lo anterior es así siempre que además de ello no se esté en presencia de un acto o resolución definitiva o terminal que ponga fin a una instancia, juicio, resolución, etc., con la cual se cause agravio al peticionario, sin que esto implique afectar directamente alguno de los llamados derechos fundamentales del hombre o del gobernado que tutela la CPEUM pues será en todo caso hasta que exista una resolución o acto definitivo con el que se vea afectado en su esfera jurídica el particular, ya sea en términos de la

LOTFJA, porque encuadra en alguna de las hipótesis descritas en los artículos 3 y 4 respectivamente, o bien, en términos del artículo 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para efectos del Juicio de Amparo.

Así las cosas, Garrido Falla considera el derecho de petición como un derecho de participación ciudadana más que como un instrumento de defensa de derechos, pero siempre con la distinción entre la libertad de ejercer este derecho y lo que implica el reconocimiento al mismo.

Por ello es que derivado de lo anterior, surge una corriente denominada poder ciudadano, la cual implica una conciencia del entorno social, transformada en una participación activa ciudadana, manifestada por medio de decisiones, aceptación a determinadas instituciones y movilización, aunado al hecho de que esta corriente no sólo busca dicha participación ciudadana activa, sino que una de las vertientes de este poder está encaminada a buscar una mayor rendición de cuentas de los servidores públicos, para ello la tendencia actual se circunscribe a que la sociedad obtenga mayores resultados que puedan ser visibles por la misma, fomentando además una cultura de transparencia y combate a la corrupción.

Recordemos que existen determinados mecanismos de democracia directa como lo son; consulta popular, iniciativa, revocación del mandato, etc., así como prerrogativas que pueden ejercerse por este tipo de personas denominadas ciudadanos como es el caso del voto activo, pasivo, derecho de asociación, de petición, entre otros, ya que si tomamos en consideración las características del ser ciudadano, solo estos gozan de ciertas prerrogativas, pero ello no lo es todo, pues existen ciertos derechos subjetivos que se otorgan a las personas por el simple hecho de ser personas como un centro de imputación de derechos y obligaciones; ejemplo de ello es el nombre que posee cada persona en particular con las consecuencias jurídicas que ello implica, por lo que en ocasiones es mejor hablar del concepto sociedad, ya que este es un

concepto general que incluye a cada agente político que participa en la vida pública, no obstante a ello, no olvidemos la división que se hace en relación al concepto soberanía, la cual puede ser nacional o popular, por la cual si tomamos en consideración lo que nuestra Constitución Federal en su artículo 39 establece, se advierte que predomina la segunda concepción.

Ahora bien, lo anterior nos lleva a considerar el hecho de que es imprescindible el desarrollo de la participación ciudadana, por lo que respecta a temas políticos y el auge que ha tenido este en el desenvolvimiento del Estado, principalmente a través del modelo institucional en este, ya que las cuestiones socialmente problematizadas dan como resultado no sólo el involucramiento de mayores instituciones para buscar una resolución a ellas, sino que busca inmiscuir a otros actores políticos como lo son los ciudadanos.

Así podemos decir que el concepto de ciudadano engloba un estatus político para el ejercicio democrático, implicando tres elementos esenciales como son; libertad, capacidad y nacionalidad, además de ello Ignacio Galindo Garfias señala que “(...) la ciudadanía es un concepto dinámico...”<sup>1</sup>, lo anterior al tomar en consideración las diversas prerrogativas que la Constitución le asigna y que le dan el carácter de sujeto activo dentro de la vida política del país.

Por ello refiere Enrique Quiroz Acosta que “(...) tenemos que ver a la ciudadanía como la especie para efectos de capacidad política y de participación cívico-política dentro del ámbito genérico de la nacionalidad.”<sup>2</sup>

En este sentido, podemos afirmar lo que Oscar Oszlak enfocaba entorno a la participación ciudadana, la cual manifiesta es la “(...) introducción de formas de acción directa de los sectores dominados y la gradual apertura política hacia

---

<sup>1</sup> QUIROZ Acosta, Enrique, *Lecciones de derecho constitucional. Segundo Curso*, México, Porrúa, 2002, p. 63.

<sup>2</sup> *Ibidem*, p. 59.

formas de participación ciudadana crecientemente inclusivas...”<sup>3</sup>, es decir que, las instituciones cuyo poder se había acrecentado a lo largo de la historia, pareciera que hubieren perdido fuerza a lo largo de los años con esta participación ciudadana, ya que si bien estos delegan el poder a través de mecanismos democráticos eligiendo a cierto cuerpo representativo, también lo es que la corriente actual tiene como objetivo incluir al máximo, no sólo a dicha ciudadanía, sino a la sociedad en general.

Por lo que podríamos decir que algo similar sucedía con la crítica hecha por John Rawls en su libro *Teoría de la Justicia*, en relación al contrato social de Rousseau, por lo que el mismo manifestaría que dicho contrato resultaba ser excluyente, lo anterior es así ya que a decir verdad el mismo no contemplaba a todos los sectores de la población al momento de su celebración, por lo que podemos inferir que excluye a ciertos sectores de la sociedad como lo son niños, mujeres, ancianos, quizás habría una razón de ello, pero aquello nos llevaría a considerar también que era necesario plantearse una reformulación del mismo, tantas veces como fueran necesarias, incluso si fuera necesario formar otro contrato social.

No obstante a lo anterior, no debemos olvidar que ello no implica desconocer que existe cierto grado de desigualdad entre la población, por lo que deben de crearse mecanismos que ayuden a equilibrar en una misma línea de igualdad a la sociedad, ya que también Rawls reconoce dicha igualdad y desigualdad con sus *principios de eficiencia y diferenciación*<sup>4</sup>, respectivamente, dentro de su misma teoría, todo ello consideró con el objetivo de buscar una participación política más abierta e incluyente, así como fomentar una cultura de legalidad.

---

<sup>3</sup> OSZLAK Oscar, *El Estado democrático en América Latina. Hacia el desarrollo de líneas de investigación*, Nueva Sociedad, No. 210, julio-agosto de 2007, Recuperado de: <http://www.nuso.org>, (s.l.), p. 48.

<sup>4</sup> Para más información véase RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 2ª ed., trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, 549 p.

Y es que la asociación de unos lleva a la lucha en contra de otros, ya que pareciera existe una constante lucha por el poder, quizás buscando desmonopolizar o sólo cambiar los roles de este, lo anterior bajo la premisa de considerar que cada uno tiene un cierto grado de poder, cuya decisión está en cada uno ejercerlo o no.

En cuanto a México, su mayor problema está enfocado a la institucionalización del poder, más no así a la legitimidad del proceso, ya que el corporativismo mexicano que ha ejercido el control sobre las masas, hizo un gran abuso de la violencia y no así se preocupó por crear un sistema político que mejorara el sistema de Gobierno y los mecanismos de participación, además de ello desconoció el régimen de legalidad basándose en decisiones a través de reglas no escritas, generado por ende desconfianza en la sociedad, perdiendo uno de los objetivos básicos de la legalidad, el cual es fomentar esta relación entre Gobierno y sociedad, razón por la cual podría resumirse el entorno político mexicano en dos vertientes políticas; “(...) una, la institucional, a través de la cual se procesan las iniciativas de ley, se debate y se discute; y otra, la de los intereses reales y los grupos organizados, que no se someten a la ley o a las reglas que rigen, en lo esencial, al resto de la sociedad.”<sup>5</sup>

Ahora bien, otro de los factores importantes entorno a dicho concepto, es ¿cómo el Estado puede cubrir el alto índice de demandas sociales, en relación al grado de respuesta que puede haber por parte de este, entorno a ellas?, con el ánimo de buscar mejorar el ejercicio democrático del Estado, ya que todos buscan un grado de satisfacción de sus intereses individuales, lo cual implica otro problema que el Gobierno debe enfrentar sin que haya encontrado alguna solución eficiente al respecto, ya que debe prever la forma en cómo evitara que

---

<sup>5</sup> RUBIO Luis y Edna Jaime, *El acertijo de la legitimidad, Por una democracia eficaz en un entorno de legalidad y desarrollo*, México, Fondo de Cultura Económica, Centro de Investigación para el desarrollo A.C., (Colección Política y Derecho), 2007, p. 53.

los intereses de unos estén sobre otros y por ende se creen leyes que dejen de ser generales, abstractas e impersonales y se conviertan en todo lo contrario.

No obstante a ello, para resolver lo anterior se han buscado crear determinados mecanismos públicos de participación como una forma en que dichas demandas sociales sean escuchadas, entendidas siempre como un cumulo de prerrogativas en que la sociedad y no solo los ciudadanos pueden exigir dicha rendición de cuentas, a través de determinados mecanismos como quejas, denuncias, solicitudes, sugerencias, asesorías y gestión, figuras reconocidas para promover dicha participación, sin embargo también es verdad que para exigir un derecho se deben cumplir con ciertas obligaciones.

Por otra parte, Adam Przeworski señalaba que “(...) los agentes privados deben beneficiarse comportándose a favor del interés público y deben sufrir cuando no lo hacen, al igual que los gobiernos.”<sup>6</sup>

Por lo que existe un campo de acción lo bastante amplio bajo este concepto de poder ciudadano, el cual podemos concluir opera dentro de una esfera de participación ciudadana con el ánimo de buscar una equidad distributiva de derechos, tomando en consideración no sólo ello, sino además el desarrollo económico del Estado mismo del que se trate.

Ahora bien, retomando las ideas anteriormente descritas en relación al derecho de petición, el origen de este derecho más reciente en nuestra legislación, sucedió en la décima sesión ordinaria en la tarde del día martes 12 de diciembre de 1916, donde se estableció que: con el propósito de instituir en el ordenamiento jurídico mexicano, más concretamente dentro del artículo 8o de la CPEUM que a toda petición recayera un acuerdo en el menor tiempo posible, por lo que sería en este momento cuando nace el deber de que el funcionario que la reciba, la comunique al interesado sin pérdida de tiempo en el menor lapso posible, o breve término como se le conoce.

---

<sup>6</sup> OSZLAK Oscar, *Op. Cit.*, p. 54.

Asimismo, es importante señalar que el lapso para que en que dicha petición recayera la respuesta debía estar sujeto a un determinado periodo de tiempo, por lo que al respecto se dijo que “(...) indudablemente que nada conseguiríamos en fijar un tiempo de unos cuantos días para dar a conocer esa contestación en unos seis, ocho o diez días, puesto que los negocios no todos requieren igual cantidad de tiempo para ser resueltos.”<sup>7</sup>

Por lo que, la expresión breve término resultaría ser un término abierto a debate, tanto a nivel nacional como internacional, del cual no se ha podido determinar cuál es ese breve termino o plazo razonable, respectivamente para cada ámbito.

#### 1.1. Concepto y naturaleza jurídica del Derecho de Petición.

Según Chapelier “(...) el derecho de petición es el derecho que tiene el ciudadano activo de expresar sus opiniones al Cuerpo legislativo, al Rey o a los administradores públicos sobre asuntos de administración o de organización, (...) el derecho de petición, está especie de iniciativa del ciudadano, en orden a la ley a las instituciones sociales, esta parte casi activa que pueden tomar cada ciudadano en los asuntos generales del Gobierno, ¿puede pertenecer a otros que a los miembros del cuerpo social?.”<sup>8</sup>

Por otra parte, se establece que dicho derecho consiste en “(...) la posibilidad de elevar una solicitud a un empleado público, que da origen a la obligación de recibir el escrito de petición; y la garantía de respuesta a lo

---

<sup>7</sup> Cámara de Diputados, XLVI Legislatura, *Derechos del Pueblo Mexicano; Antecedentes y evolución de los artículos 1 a 15*, Consejo editorial de la H. Cámara de Diputados, (México a través de sus constituciones), Tomo III, México, 1967, p.618.

<sup>8</sup> Para más información sobre su origen del derecho de petición, véase IBAÑEZ García, Isaac, *Derecho de Petición y Derecho de Queja*, Madrid, Dykinson, 1993, 89 p.

pedido, que importa la necesidad de que la autoridad a quien se dirigió el escrito de petición, resuelva sobre lo solicitado.”<sup>9</sup>

Ahora bien, Ariel Alberto Rojas Caballero, señala que el derecho de petición es aquel instrumento jurídico que se instituye para que “(...) todo gobernado pueda dirigirse a las autoridades con la certeza de que recibirá una respuesta a la solicitud que formula.”<sup>10</sup>

En virtud de lo anterior, Emilio O. Rabasa sostiene que “(...) El derecho de petición, tal como aparece establecido en el artículo 8º de la carta vigente, puede ejercerlo cualquier persona frente a toda clase de autoridades: federales, locales o municipales, legislativas, ejecutivas o judiciales, excepto cuando la petición tenga un contenido político, en cuyo caso está en capacidad de invocarlo los ciudadanos de la República, solamente.”<sup>11</sup>

En este sentido, otro concepto sostiene que: “(...) el derecho de petición previsto en el artículo 8º constitucional, como premisa normativa se traduce en que a toda solicitud de los gobernados presentada por escrito ante cualquier servidor público, de manera respetuosa y pacífica, debe recaer una respuesta por escrito y en forma congruente, haciéndola del conocimiento de aquéllos en breve plazo, pero sin que el servidor esté vinculado a responder favorablemente a los intereses del solicitante.”<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> DEL CASTILLO del Valle, Alberto, *Garantías del gobernado*, 2ª ed., México, Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 2005, p.245.

<sup>10</sup> ROJAS Caballero, Ariel Alberto, *Las Garantías Individuales en México; su interpretación por el Poder Judicial de la Federación*, 3ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 179.

<sup>11</sup> O. Rabasa, Emilio, *Mexicano: ésta es tu constitución*, 8ª ed., México, Porrúa, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Instituto de Investigaciones Legislativas, 1993, p. 59.

<sup>12</sup> Dicho criterio se encuentra en la Tesis Jurisprudencial: VI.1o.A. J/49, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Página: 2689, de rubro: PETICIÓN. MODALIDADES DE LOS ACTOS RECLAMADOS EN EL JUICIO DE AMPARO QUE SE PROMUEVE POR VIOLACIÓN A ESE DERECHO.

Ahora bien, considero que el derecho de petición es un instrumento que el constituyente estableció, para que no sólo hubiera un medio de comunicación entre gobernado y autoridad, sino que además de ello existiera una forma en que a los gobernados se les pudiera hacer de su conocimiento por parte de los funcionarios y empleados públicos, ciertos acuerdos como respuestas recaídas a una petición formulada, ya sea sobre alguna necesidad individual o colectiva en el respectivo ámbito de sus competencias, es decir, una obligación que deriva como consecuencia del ejercicio de un derecho constitucional promovido por los particulares de forma previa y sujeto a los lineamientos del artículo 8o de la CPEUM como lo son que sea por escrito, de manera pacífica y respetuosa, sin que para ello puedan exigirse mayores requisitos que los ya señalados, en otras figuras jurídicas que tengan como origen este derecho consagrado constitucionalmente.

Por otra parte, derivado de la lectura integral de diversos criterios jurisprudenciales emitidos por los tribunales del PJF, se instituyó en el derecho de petición (contenido en el artículo 8o constitucional), varias subgarantías<sup>13</sup> o más que ello, diversas pretensiones o derechos, como lo son el derecho a obtener una respuesta en la misma forma en que fue presentada, siendo el correlativo a que si es por escrito en esos mismos términos deberá ser contestada, por ello es conveniente señalar que el derecho de petición no sólo puede ejercerse por escrito, sino también a través de documentos digitales, como serían los enviados por internet, en cuyo caso la autoridad a quien se dirija estará obligada a dar respuesta a lo peticionado, siempre que institucionalmente prevea esa opción dentro de la normatividad que regula su

---

<sup>13</sup> Lo anterior se corrobora con la Tesis Jurisprudencial: VI.1o.A. J/54 (9a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VI, Marzo de 2012, Tomo 2, Página: 931 de rubro: PETICIÓN. LA GARANTÍA CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 8o. CONSTITUCIONAL SE CONFORMA DE DIVERSAS SUBGARANTÍAS QUE LE DAN CONTENIDO, Y QUE DEBEN CONSIDERARSE POR EL JUEZ DE DISTRITO EN EL JUICIO DE AMPARO PROMOVIDO POR VIOLACIÓN A DICHO DERECHO.

actuación y se compruebe de manera fehaciente que la solicitud electrónica fue enviada.<sup>14</sup>

En virtud de lo anterior, desprendiéndose de dichos criterios podemos señalar algunas características como lo son las siguientes:

1. De dar una respuesta por escrito<sup>15</sup> a la petición formulada por el gobernado, por lo que su pretensión del interesado durante el juicio de amparo será en el sentido de obligar a la autoridad responsable a que actúe en el sentido de contestar lo solicitado, subsanando la omisión reclamada mediante una conducta de hacer por parte de la autoridad.

2. Que la respuesta sea congruente con lo solicitado por el gobernado, de tal modo que la pretensión del quejoso será encaminada en el sentido de obligar a que la autoridad emita una nueva contestación que sea congruente con lo pedido; máxime aún que no basta el hecho de que la misma haya contestado con anterioridad dicha petición, pero desatendiendo dicho principio de congruencia, y;

---

<sup>14</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada: VIII.5o.1 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Noviembre de 2006, Página: 1039, de rubro: DERECHO DE PETICIÓN. SU EJERCICIO A TRAVÉS DE INTERNET ESTÁ TUTELADO POR EL ARTÍCULO 8o. CONSTITUCIONAL, SIEMPRE QUE LA AUTORIDAD A QUIEN SE FORMULE LA PETICIÓN PREVEA INSTITUCIONALMENTE ESA OPCIÓN Y SE COMPRUEBE QUE LA SOLICITUD ELECTRÓNICA FUE ENVIADA.

<sup>15</sup> Causa especial interés las excepciones hechas a este derecho de petición, ya que si bien debe presentarse por escrito casi de modo libre, el mismo puede verse modificado en su presentación, por tres aspectos a saber: 1) por mandato legal, cuando la misma pueda presentarse de forma oral, por lo se presentan dos hipótesis; a) bajo la premisa de dotar de cierta protección a los derechos humanos y, b) en situaciones de emergencia, es decir, que la petición verbal sea atendida en tales circunstancias, ya que exigir que en tales circunstancias se presente por escrito, podrían dificultar la ayuda a quien en dicho estado la necesita, 2) dirigida a la prestación de servicios y 3) por existencia de formularios.

3. De dar a conocer la respuesta recaída a la petición del gobernado en breve término, con la pretensión de obligar a la responsable a que notifique en breve término la respuesta recaída a la petición que aduce desconocer el quejoso, derivado de un acto de naturaleza omisiva.

En razón de ello, podemos desprender la obligación de la autoridad de responder por escrito, así como la congruencia entre lo solicitado y la respuesta recaída a está, además de un tercer elemento como lo es el que refiere: que no basta el hecho de que la autoridad haya dado una respuesta a los solicitado, sino que debe de ser notificada al peticionario.

Por otra parte, el derecho de petición es:

“(…) la garantía individual consagrada en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en función de la cual cualquier gobernado que presente una petición ante una autoridad, tiene derecho a recibir una respuesta. Así, su ejercicio por el particular y la correlativa obligación de la autoridad de producir una respuesta, se caracterizan por los elementos siguientes: A. La petición: debe formularse de manera pacífica y respetuosa, dirigirse a una autoridad y recabarse la constancia de que fue entregada; además de que el peticionario ha de proporcionar el domicilio para recibir la respuesta. B. La respuesta: la autoridad debe emitir un acuerdo en breve término, entendiéndose por éste el que racionalmente se requiera para estudiar la petición y acordarla, que tendrá que ser congruente con la petición y la autoridad debe notificar el acuerdo recaído a la petición en forma personal al gobernado en el domicilio que señaló para tales efectos, sin que exista obligación de resolver en determinado sentido, esto es, el ejercicio del derecho de petición no constriñe a la autoridad ante quien se formuló, a que provea de conformidad lo solicitado por el promovente, sino que está en libertad de resolver de conformidad con los ordenamientos que resulten aplicables al caso, y la respuesta o trámite que se dé a la petición debe ser comunicada precisamente por la autoridad ante quien se ejerció el derecho, y no por otra diversa.”<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Dicho criterio se encuentra en la Tesis Jurisprudencial: XXI.1o.P.A. J/27, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la

En virtud de lo anterior se desprende que, el derecho de petición es un derecho para el particular y una obligación para la autoridad, de ahí que se hable de dos elementos diversos como lo son: a) Una petición que debe ser dirigida de forma respetuosa, pacífica y si bien no lo señala dicho criterio, está debe ser por escrito, formulada ante la autoridad competente, ya que en nada serviría promover una petición ante una autoridad que no es la competente para conocer sobre la petición de que se trate, ya que ello le impediría conocer del fondo del asunto<sup>17</sup>, excepción hecha a cuando el mismo ordenamiento

---

Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, Marzo de 2011, Página: 2167, de rubro: DERECHO DE PETICIÓN. SUS ELEMENTOS.

<sup>17</sup> Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 183/2006, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIV, Diciembre de 2006, Página: 207, de rubro y texto siguientes:

“(…) PETICIÓN. PARA RESOLVER EN FORMA CONGRUENTE SOBRE LO SOLICITADO POR UN GOBERNADO LA AUTORIDAD RESPECTIVA DEBE CONSIDERAR, EN PRINCIPIO, SI TIENE COMPETENCIA.

Conforme a la interpretación jurisprudencial del artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a toda petición de los gobernados presentada por escrito ante cualquier servidor público, de manera respetuosa y pacífica, éste deberá responderla por escrito y en forma congruente, haciéndolo del conocimiento de aquéllos en breve plazo, sin que el servidor esté vinculado a responder favorablemente a los intereses del solicitante. Ahora bien, en virtud de que las autoridades únicamente pueden resolver respecto de las cuestiones que sean de su competencia, en términos que fundada y motivadamente lo estimen conducente, la autoridad ante la que se haya instado deberá considerar, en principio, si dentro del cúmulo de facultades que le confiere el orden jurídico se encuentra la de resolver lo planteado y, de no ser así, para cumplir con el derecho de petición mediante una resolución congruente, deberá dictar y notificar un acuerdo donde precise que carece de competencia para pronunciarse sobre lo pedido...”

Derivado de la anterior transcripción se desprende que no basta el hecho de que la autoridad se considere incompetente alegando carecer de facultades para resolver la petición presentada, sino que la misma deberá dictar y notificar el acuerdo en donde manifieste carecer de competencia para pronunciarse sobre lo pedido, la cual señala deberá ser congruente por lo que la misma deberá estar correctamente fundada y motivada en la causa que le impide conocer de la misma petición con la finalidad de que con posterioridad pueda resolverse lo planteado, por la autoridad que si está facultada para resolver lo conducente a la petición planteada.

jurídico establece que pueda formularse por medios digitales, además de ello se desprenden dos elementos más como lo son; por un lado, el domicilio del peticionario y, por el otro la constancia entregada a este como acuse de recibo de la petición, y; b) La respuesta recaída a la petición, emitida dentro de un breve termino, la cual también debe ser acordada y notificada en el domicilio señalado para tales efectos, incluyendo los trámites necesarios a fin de mejor proveer su petición del solicitante<sup>18</sup>, sin que la respuesta que se dé a la petición sea en el mismo sentido que el peticionario que pretende hacerla valer, ya que este derecho de respuesta presupone sólo la existencia del conocimiento que tiene la autoridad para responder, sin que ello implique que la misma resolverá en el mismo sentido, por lo que este derecho se satisface con el simple acuerdo que recae a la petición promovida por el gobernado.

---

En este sentido, se debe señalar que en nada se relaciona dicha incompetencia cuando se otorga la protección de justicia al quejoso, derivado de un juicio de amparo, siendo que la misma es para el efecto de hacer cumplir la exigencia de dar contestación a la petición, toda vez que el precepto constitucional (artículo 8o constitucional) únicamente establece que el derecho de petición se cumpla para que las autoridades responsables dieran contestación congruente por escrito y en breve término a la solicitud formulada por el quejoso, por lo que la autoridad, independientemente de su cargo o jerarquía, tiene la obligación de contestar al peticionario y no dejarlo sin acuerdo alguno. Dicho criterio se encuentra sustentado en la Tesis Jurisprudencial 1a./J. 6/2000, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XI, Junio de 2000, Novena Época, Página: 50, de rubro: PETICIÓN, DERECHO DE. CUÁNDO SE CUMPLE CON LA GARANTÍA CONSAGRADA EN EL ARTÍCULO 8o. DE LA CARTA MAGNA.

<sup>18</sup> Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 255694, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 60, Sexta Parte, Página: 70, de rubro: PETICION, DERECHO DE. CASO EN QUE NO PUEDE SATISFACERSE DENTRO DEL JUICIO DE AMPARO.

Asimismo, el criterio contenido en la Tesis Jurisprudencial: 802499, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen XII, Tercera Parte, Página: 130, de rubro PETICION, DERECHO DE.

Así como, la diversa Tesis Jurisprudencial: 802641, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación Semanario Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen VI, Tercera Parte, Página: 210, de rubro: PETICION, DERECHO DE.

Por otra parte, al emitirse una resolución cumpliendo con el deber jurídico de que a todo acuerdo, petición o consulta debe recaer un acuerdo, la autoridad puede manifestar su conducta a través de un pronunciamiento expreso respecto al mismo en los mismos términos en que dicho acuerdo, petición o consulta se haya presentado por el particular, o bien, abstenerse guardando silencio, por lo que dicha situación traería como consecuencia una figura jurídica denominada como negativa ficta, la cual es una ficción legal que cumple con el fin de salvaguardar este derecho elevado a rango constitucional, por la que el particular pudiera entender negada su petición y así tener un derecho a la jurisdicción o de accionar (artículo 37 del CFF).

Situación que no acontecía así, cuando el particular decidía interponer algún medio defensa en contra del acto emitido por la autoridad que originalmente le causaba agravio, ya que para ello transcurrido el plazo de tres meses, a partir de la fecha de interposición del recurso, sin que este recibiera una respuesta, daba como resultado que el silencio de la autoridad significará que se había confirmado el acto impugnado con dicho medio defensa (artículo 131 del CFF), razón por la cual el recurrente tenía dos alternativas; en primer lugar podía decidir esperar la resolución expresa, o bien, en segundo término impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

Por lo que podemos concluir que, si bien ambas figuras surgen del silencio de las autoridades administrativas, con la primera de ellas el particular entiende negada su petición, consulta o acuerdo presentados ante la autoridad competente de que se trate, y en la segunda, simplemente debe entender que la autoridad confirma el acto que impugna mediante el medio de defensa previsto en la ley respectiva de la materia de que se trate para recurrir dicho acto de origen que le causa agravio, es decir, nos encontramos ante las figuras jurídicas que la doctrina denomina negativa y afirmativa ficta, respectivamente.

## 1.2. Principales antecedentes y origen del Derecho de Petición.

En un breve contexto histórico, se establece que con la presencia de los rescriptos que fueron documentos emitidos por las autoridades imperiales o eclesiásticas como documentos considerados consultas o suplicas que realizaban los fieles o súbditos, siendo que se diga que “*el principio de pedir y se os dará*” dejaba de ser referente exclusivo a la divinidad y se extendió a otros ámbitos más allá de este, asimismo David Salgado Cienfuegos manifiesta que indirectamente se reconoció en mil doscientos quince con la carta magna de Juan Sin Tierra con la frase: “*A nadie venderemos, a nadie negaremos o entorpeceremos el derecho o la justicia*”, pues según señala es una admisión indirecta del derecho de petición.

De ahí que no sería sino hasta la Declaración de Derechos de mil seiscientos ochenta y nueve que marco en definitiva este derecho como “(...) es derecho del ciudadano dirigir una petición al rey, y que todo encarcelamiento y enjuiciamiento como consecuencia de esa petición son ilegítimos.”<sup>19</sup>

Así como en el artículo 32, pero de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano del veinticuatro de junio de mil setecientos noventa y tres, donde se señaló que: “el derecho de presentar peticiones a los depositarios de la autoridad pública no puede ser, en ningún caso, prohibido, suspendido o limitado.”<sup>20</sup>

Asimismo, se sabe que el derecho de petición es por una parte una garantía de libertad y por la otra una de seguridad que está consagrada en el artículo 8o de la Constitución Federal, sin embargo el mismo derecho no siempre fue una prerrogativa constitucionalmente reconocida, y si bien hubo intentos por elevarla a rango constitucional, la misma encontró su razón de ser

---

<sup>19</sup> CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México UNAM, IJ, (Doctrina Jurídica, No. 182), 2004, p. 6.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 7.

hasta el cinco de febrero de mil novecientos diecisiete con la CPEUM, promulgada en dicho año.

#### 1.2.1. Antecedentes del Derecho de Petición en México.

En primer lugar, es necesario señalar algunos de los antecedentes históricos que el Derecho de Petición ha mostrado en México, de los cuales destacan:

a) El Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana, del veintidós de octubre de mil ochocientos catorce, también conocida como la Constitución de Apatzingán que en su artículo 37 señalaba que: “A ningún ciudadano debe coartarse la libertad de declarar sus derechos ante funcionarios de la autoridad pública”.<sup>21</sup>

b) La propuesta de Reforma a la Constitución Centralista de mil ochocientos treinta y seis, del treinta de junio de mil ochocientos cuarenta, donde se señaló que la Secretaría de la Cámara de Diputados, debería de recibir todos aquellos proyectos y peticiones que los ciudadanos en ejercicio de su derecho dirigieran a esta dependencia, ello es así, ya que finalmente la misma sería la encargada de remitir dichos proyectos y peticiones a una Comisión establecida específicamente para cumplir con dicho fin, mediante el voto particular del diputado José Fernando Ramírez

c) Asimismo, pero en el año de mil ochocientos cuarenta y siete dentro del Acta Constitutiva y de Reformas para ese año, con el voto particular de Mariano Otero, así como dicha acta sancionada el dieciocho de mayo de mil ochocientos cuarenta y siete, por el Congreso Constituyente de los Estados Unidos Mexicanos, donde se señaló en el artículo 2o, lo siguiente: “Es derecho de los ciudadanos votar en las elecciones populares, ejercer el de petición, reunirse

---

<sup>21</sup> ROJAS Caballero, Ariel Alberto, *Op. Cit.*, p. 177.

para discutir los negocios públicos y pertenecer a la Guardia Nacional, todo conforme a las leyes.”<sup>22</sup>

d) Por su parte, otro antecedente lo encontramos en el Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, en su artículo 23, donde se manifestó que:

“(…) Son derechos de los ciudadanos: ejercer el de petición, reunirse para discutir los negocios públicos, y ser nombrados para los empleos o cargos públicos de cualquier clase, todo conforme a las leyes- Sólo los ciudadanos tienen facultad de votar en las elecciones populares.”<sup>23</sup>

e) En mil ochocientos cincuenta y siete con la CPEUM de dicho año y, de la que fundamentalmente tomo su esencia el artículo 8o de nuestra actual Constitución Federal, se estableció que:

“(…) Es inviolable el derecho de petición ejercido por escrito, de manera pacífica y respetuosa, pero en materias políticas solo pueden ejercerlo los ciudadanos de la República. A toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, y ésta tiene obligación de hacer conocer el resultado al peticionario.”<sup>24</sup>

Asimismo, se determinaron las penas y sanciones en que incurrían los funcionarios públicos que dejaren de contestar una solicitud, o bien, de comunicar el resultado al peticionario, infringiendo el artículo 8o de nuestra norma fundamental, lo anterior al estar sustentado en el artículo 1006 del Código Penal para el Distrito Federal del veinte de diciembre de mil ochocientos setenta y uno.

Por otra parte, fue reconocida como prerrogativa del ciudadano “ejercer en toda clase de negocios el Derecho de Petición”, ello es así al estar señalado en el artículo 35, Fracción V de la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

---

<sup>22</sup> *Ibidem*, p. 177.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 178.

<sup>24</sup> ROJAS Caballero, Ariel Alberto, *Op. Cit.*, p.178.

f) Ahora bien, el artículo 80 del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, de Maximiliano de Habsburgo, estableció que: “(...) todo mexicano tiene derecho para obtener audiencia del Emperador y para presentarle sus peticiones y quejas.”

g) Finalmente, pero con el proyecto de Constitución de Venustiano Carranza, mismo que dio origen el cinco de febrero de mil novecientos diecisiete a nuestra vigente Constitución Federal, se estableció el vigente el derecho de petición como lo conocemos en el artículo 8o, que se estableció de la siguiente forma:

“(...) Artículo 8º-Del proyecto. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que está se formule por escrito, de una manera pacífica y respetuosa; pero en materia política, sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República- A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la que tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”<sup>25</sup>

Sin que lo anterior, indique dejar de lado que el mismo precepto constitucional encuentra su relación con los artículos 9 en su párrafo segundo y, el diverso 35, fracción V de la misma CPEUM.

Para ello, recordemos que dichos preceptos legales hacen referencia en forma respectiva al derecho de asociación de los ciudadanos, en el cual una asamblea o reunión<sup>26</sup> no podrá ser disuelta o considerarse ilegal siempre que esta tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto a una autoridad, siempre que lo anterior no implique hacer uso de injurias, violencia o amenazas como actos de intimidación para obligar a la autoridad de que se trate a resolver de forma favorable.

---

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 178.

<sup>26</sup> Señala Emilio O. Rabasa respecto a los términos asociación y reunión que “(...) lo primero es de carácter más o menos permanente, y lo segundo siempre transitorio...”, para más información véase; O. Rabasa, Emilio, *Op. Cit.*, p 61.

Por otra parte, se desprende el derecho de petición que puede ejercer un ciudadano en toda clase de negocios, como una prerrogativa derivada de los derechos político-electorales contenidos en la Constitución Federal, por lo que Emilio O. Rabasa señala que “(...) sólo aquella parte del pueblo políticamente capacitado, es decir, los ciudadanos mexicanos, pueden ejercitar este derecho con fines políticos, porque así mismo ellos están facultados para intervenir en la formación y funcionamiento de los órganos de gobierno (federales, estatales o municipales).”<sup>27</sup>

#### 1.2.2. Dos posturas sobre el origen del Derecho de Petición; Ignacio Burgoa-Juventino V. Castro.

En primer instancia, el jurista Ignacio Burgoa respecto al derecho de petición señala que “(...) el derecho de petición se revela como la exclusión o negación de la llamada vindicta privada, en cuyo régimen a cada cual le era dable hacerse justicia por propia mano”<sup>28</sup>, situación que queda eliminada al establecerse el derecho de pedir el cual se instituyó como “(...) la potestad que tiene el individuo de acudir de acudir a las autoridades del Estado con el fin de que estas intervengan para hacer cumplir la ley en su beneficio o para constreñir a su coobligado a cumplir con los compromisos contraídos válidamente.”<sup>29</sup>

Por lo que al ejercer este derecho, surgía una obligación de hacer por parte de la autoridad como ejecución o cumplimiento del mismo, materializado a través de un acuerdo dictado por dicha autoridad como consecuencia de una solicitud previamente presentada por el gobernado, siendo que él mismo Ignacio Burgoa argumentaba que:

---

<sup>27</sup> O. Rabasa, Emilio, *Op. Cit.*, p. 61.

<sup>28</sup> BURGOA O. Ignacio, *Las garantías individuales*, 41ª ed., Porrúa, México, 2009, p. 376.

<sup>29</sup> *Ibidem*, p. 376.

“(…) Cuando fue decayendo tal sistema, para dar paso al régimen de autoridad, el gobernado se vio obligado a recurrir a las entidades públicas con el fin de solicitar su intervención en el caso particular a que su instancia se contraía. Sin embargo, las autoridades no están obligadas a dictar necesariamente una resolución a la petición que se les eleva. Esta obligación pública no surge sino cuando se instituye el derecho de petición como contenido de una garantía individual, esto es, de una relación jurídica entre el gobernado por un lado y el Estado y sus autoridades por el otro.”<sup>30</sup>

Ahora bien, por lo que hace a Juventino V. Castro, él mismo refiere que contrario a lo que señala Ignacio Burgoa, el derecho de petición no guardaba relación alguna con la venganza privada, ya que el fundamento de está es el contenido en el artículo 17 y no lo señalado en el diverso artículo 8o de la Constitución Federal, de ahí que el mismo manifestó que:

“(…) Si algún paralelismo podemos establecer en relación con el derecho de petición-comprenderlo por lo tanto de las garantías de libertad de acción-éste debemos fincarlo en relación con la acción procesal, que permite hacer un llamado a la jurisdicción respecto a los derechos accionales, y que conforman la institución del proceso.”<sup>31</sup>

Luego entonces, podemos desprender que será el derecho de petición un derecho abstracto al pedir (acción) como una forma de lograr una libertad, diverso a un derecho en concreto (pretensión), por lo que en todo caso con dicho accionar se dan las pautas para acceder a un derecho a la jurisdicción, donde no importa el sentido de la resolución que recaiga como respuesta a dicha petición.

---

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 379.

<sup>31</sup> V. Castro, Juventino, *Garantías y Amparo*, 13ª ed., México, Porrúa, 2004, p. 116.

### 1.3. Regulación del Derecho de Petición consagrado en el ordenamiento jurídico positivo mexicano (artículo 8 de la CPEUM).

Ahora bien, en primer instancia tenemos que atendiendo al tipo de petición que se formule, la misma puede presentar dos vertientes a saber; a) peticiones graciabiles y; b) no graciabiles o motivadas.

En razón de lo anterior, las peticiones graciabiles serán aquellas cuyo fundamento legal, está única y exclusivamente apoyado por el contenido del artículo 8o de la Constitución Federal, donde basta la simple respuesta comunicada al solicitante para tener por cumplimentado este derecho, con independencia del trato que se le dé a su petición, o bien; “(...) se entiende por aquellas en que la petición no puede apoyarse en otro título que en la sola garantía y derecho de petición consagrado por el artículo 8o constitucional, por el cual se satisfará el interés del peticionario con la sola respuesta, independientemente del sentido de la misma.”<sup>32</sup>

Un ejemplo de lo señalado en el párrafo anterior, se encuentra previsto en el artículo 66 del CFF, relativo a la solicitud de prórroga o pago en parcialidades, en relación a que con independencia del sentido que se le dé a cada una, jamás podría decirse que se causa un agravio al particular, ya que refiere el autor subyace en tales casos un auténtico acto de gracia

Por otra parte, respecto a las peticiones no graciabiles o motivadas refiere Antonio Jiménez González que: “(...) son aquellas que se formulan atendiendo a una causa o motivo que se considera actualizarse en el caso materia de la consulta, de tal manera que el título en que se apoya el derecho del peticionario será por una parte su garantía de petición a que se refiere el artículo constitucional precitado y otra es un derecho surgido de las normas jurídicas

---

<sup>32</sup> JIMÉNEZ González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10ª ed., México, Cengage learning, 2009, p. 488.

que regulan la materia sobre la que versa la petición, debiendo la autoridad en tal caso satisfacer las exigencias jurídicas del peticionario dando respuesta a la consulta y teniendo tal resolución el sentido solicitado...”,<sup>33</sup> de tal modo que exista una relación entre el derecho reconocido constitucionalmente para el particular, en relación al derecho de petición y, el previsto en la norma jurídica específica que regula el derecho del peticionario, en atención a la materia específica de que se trate para presentar una petición en ejercicio de ese derecho, por el que en todo caso la autoridad deberá mantener una congruencia entre lo solicitado y la respuesta recaída a la misma.

Al respecto, tenemos como ejemplo de lo anterior las solicitudes de devolución por cantidades pagadas indebidamente, reguladas conforme al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, por la que cuando la misma se ha acreditado con los medios probatorios necesarios y atendiendo al precepto citado, consecuentemente es evidente que, recaiga una resolución concediendo tal derecho por parte de la autoridad, salvo que atendiendo al caso en concreto, obre prueba en contrario.

#### 1.4. Negativa Ficta-Derecho a su contestación, como forma de proteger el derecho consagrado en el artículo 8 de la CPEUM.

Como contexto histórico el jurista Alfonso Nava Negrete señalaba al respecto de la negativa ficta que: “(...) en Francia, durante el siglo pasado, existió una regla instituida en el procedimiento administrativo denominada “la decisión previa”, según la cual la autoridad forzosamente tenía que emitir y notificar una decisión a las instancias presentadas por los particulares, antes de que estos pudieran intentar su defensa ante un juez administrativo competente.”<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> *Ibidem*, pp. 488-489.

<sup>34</sup> RUEDA del Valle, Iván, *La Negativa Ficta*, 2ª ed., México, Themis, (Colección Obras Monográficas), 2000, p. 1.

Por lo que a los particulares solamente les quedaba esperar a la emisión de dicho acto por parte de la autoridad, de ahí que con el ánimo de eliminar dicha limitación y con el fin de obligar a la autoridad a responder lo pedido por el particular, surgió la figura denominada negativa ficta, misma que fue instituida el diecisiete de junio de mil novecientos dentro del ordenamiento jurídico francés como un instrumento para hacer viable la defensa procesal del particular frente a la abstención de la autoridad para dictar una resolución a la petición de aquél.

Además de ello, dicha figura rompió con la institución conocida como “decisión previa”, figura que consistía en que cuando los particulares acudían a formular una petición ante la autoridad administrativa de que se trataré debían esperar forzosamente una respuesta de dicha autoridad, así como que consecuentemente les notificarán tal decisión, motivo por el cual sería hasta dicho momento en que los particulares podrían presentar el medio de defensa respectivo ante el juez administrativo competente, por lo que es entonces que limitaron el periodo de respuesta de las autoridades, obligándolas a que resolvieran en un lapso de cuatro meses las instancias presentadas ante ellas, lo anterior con la finalidad de eliminar la incertidumbre y denegación de justicia, derivados de la negligencia gubernamental de las autoridades.

En virtud de lo anterior, cuando no acontecía dicha respuesta durante dicho periodo, los administrados podían considerar denegada su petición y sólo así acudir ante la autoridad competente respectiva, como lo era el Consejo de Estado.

Por otro lado, conviene precisar que en relación a la diferencia que existe entre negativa ficta y derecho de petición, puede citarse la interpretación del Cuarto Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, el cual manifiesta que no toda petición o solicitud que se eleve a una autoridad fiscal y que no se conteste una vez transcurrido el breve termino (cuatro meses al momento de la emisión de dicho criterio) que señale la ley constituye una negativa ficta. Ello en virtud de

que en todo caso lo único que provocaría es que se viole en perjuicio del contribuyente que elevó tal petición o solicitud.

Asimismo refiere que, por su parte el derecho de petición consagrado en el artículo 8o constitucional, resultaba ser una institución diferente a la negativa ficta prevista en términos del artículo 37 del CFF, siendo que en términos del artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación<sup>35</sup>, la negativa ficta únicamente se configuraba respecto de las resoluciones que debía emitir la autoridad administrativa fiscal con motivo de la interposición de los recursos en los que se impugnaran cuestiones de su conocimiento o acerca de peticiones que se le formularan respecto de las resoluciones que hubiera emitido y que al respecto, omitiera resolver o contestar dentro del plazo que señale la ley, por lo que el escrito petitorio que no guardara relación alguna con dicho artículo 23 de la referida ley citada con antelación, provocaba que se infringiera el derecho de petición, cuyo conocimiento era competencia en todo caso de los tribunales constitucionales en nuestro país.

Robustece lo anterior la Tesis Aislada: VI.4o.2 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo III, Marzo de 1996, Página: 975, que es del tenor siguiente:

“(…) NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICION. SU DIFERENCIA EN LAS SENTENCIAS DICTADAS POR EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.

No toda petición o solicitud que se eleve a una autoridad fiscal y que ésta no conteste transcurrido el término de cuatro meses, constituye una negativa ficta, sino lo único que provocaría es que se viole en perjuicio del contribuyente que elevó tal petición o solicitud, el derecho de petición consagrado en el artículo 8o. constitucional, el cual es una institución diferente a la negativa ficta que establece el artículo 37 del Código Fiscal de la

---

<sup>35</sup> Vigente al momento de la emisión de dicho criterio, ya que actualmente, a partir del dieciséis de junio del dos mil dieciséis con la publicación en el DOF entro en vigor la LOTFJA.

Federación. La omisión en que incurra la autoridad fiscal al no dar respuesta de manera expresa dentro del plazo de cuatro meses, a la instancia, recurso, consulta o petición que el particular le hubiese elevado, para que pueda configurar la negativa ficta, es necesario que se refiera y encuadre en alguno de los supuestos que establece el artículo 23 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación; esto es, la negativa ficta únicamente se configura respecto de las resoluciones que deba emitir la autoridad administrativa fiscal con motivo de la interposición de los recursos en los que se impugnasen cuestiones de su conocimiento o acerca de peticiones que se le formulen respecto de las resoluciones que hubiese formulado y que omita resolver o contestar dentro del plazo de cuatro meses. En cambio, el escrito petitorio que no guarde relación con alguna de las hipótesis del invocado artículo 23, aun cuando la autoridad demandada omita darle respuesta después de cuatro meses, en modo alguno constituye la resolución negativa ficta, sino que provoca que se infrinja el derecho de petición, cuyo conocimiento es competencia exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación...”

Así como la diversa Tesis Jurisprudencial: I.1o.A. J/2, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo VI, Octubre de 1997, Página: 663, de rubro y texto siguientes:

“(...) NEGATIVA FICTA Y DERECHO DE PETICIÓN. SON INSTITUCIONES DIFERENTES.

El derecho de petición consignado en el artículo 8o. constitucional consiste en que a toda petición formulada por escrito en forma pacífica y respetuosa deberá recaer una contestación también por escrito, congruente a lo solicitado, la cual deberá hacerse saber al peticionario en breve término; en cambio, la negativa ficta regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa sino que ante la falta de contestación de las autoridades fiscales, por más de tres meses, a una petición que se les formule, se considera, por ficción de la ley, como una resolución negativa. En consecuencia, no puede establecerse, ante dos supuestos jurídicos diversos, que la negativa ficta implique también una violación al artículo 8o. constitucional, porque una excluye a la otra.

...”

Por lo que podría señalarse que la finalidad de esta figura jurídica es la de proteger derechos o intereses de quien presenta una petición, ya que la misma se trata de una figura de protección ante la falta de respuesta por parte de alguna autoridad, de ahí la importancia de establecer dentro del ordenamiento jurídico mexicano, la figura denominada negativa ficta, no sólo como una ficción legal, sino además como una figura de protección, por ello es conveniente precisar que el término por el que se configura dicha negativa ficta, toma en consideración la evolución del concepto “breve término” desarrollado por los tribunales del PJF, de ahí que serían estos criterios los que posteriormente fueran tomados en consideración por el CFF que para el caso particular, los incluirá en el artículo 37 de dicho ordenamiento legal, siendo este artículo el que regula dicha figura.

#### 1.4.1. Evolución del breve término para tener por configurada la figura denominada negativa ficta.

La denominación “breve término”, si bien propiamente fue materia de discusión dentro de los debates constitucionales ya referidos, lo cierto es que el mismo no fue resuelto, toda vez que simplemente se señaló que no todo negocio jurídico necesitaba del mismo lapso para ser resuelto, por lo que resultaba ocioso señalar un término al mismo.

Ahora bien, si partimos de que en ocasiones es importante dejar cierto grado de ambigüedad o vaguedad dentro de las normas jurídicas, en ocasiones es importante no hacerlo así, al menos ello es así porque debe buscarse dentro del ordenamiento jurídico cumplir con la finalidad para la que se crea una norma, como en el caso acontece con el derecho de recibir una respuesta en los mismos términos en que se formuló una determinada petición, solicitud, instancia, etc., ante la autoridad competente y no hacerlo como el legislador actuó con la figura contenida en el artículo 34 del CFF, es decir, condicionar su

ejercicio a múltiples condicionamientos, contraviniendo el derecho de petición consagrado en el artículo 8o de la CPEUM.

Por otro lado, el ya referido “breve término” desde mi perspectiva, podemos considerarlo como un concepto jurídico indeterminado, el cual está íntimamente relacionado con aquellas palabras sin significado que son utilizadas dentro del lenguaje jurídico, las cuales son introducidas dentro del ordenamiento legal con el único propósito de ser usadas como una mera técnica de presentación<sup>36</sup>, o bien, lo que equivaldría a no definir con toda claridad dichos conceptos.

Ello es así, ya que si tomamos en consideración que existen ciertas palabras que por su simpleza o complejidad, no tienen una mayor necesidad de determinarse cuál es su significado, ya que por una parte si se determinara el significado de cada palabra en forma particular caeríamos en un contexto de interpretación lo bastante complejo y en algunos casos solamente sería superfluo el determinar su significado, por lo que en algunas ocasiones se debe obedecer a ese grado de ambigüedad y vaguedad normativa, para cumplir con fines sistemático, los cuales puedan interpretarse e integrarse por otros operadores jurídicos, a través de ciertas reglas como si formaran parte de un juego, como en el caso particular aconteció con el concepto “breve término”.

En virtud de lo anterior, se reconoce que el concepto breve término, en primer lugar se configura dentro del plazo de cuatro meses, tal como se observa de la Tesis Aislada: 247987, sustentada por los Tribunales Colegiados de

---

<sup>36</sup> En este sentido, Alf Ross explica esto con la presentación de la simple palabra tû-tû usada por la tribu Aisat-naf en las islas Noisuli localizadas en el Pacífico Sur, donde describe dicho jurista que cuando se rompe determinada práctica como costumbre, tradición o hábito para dicha tribu, se señala a una persona que está tû-tû, pero no se sabe qué significa esto, ya que sólo se señala a alguien que está así al romper un tabú como una forma de señalar una especie de desastre, misma situación que opera cuando usamos un concepto jurídico indeterminado, con la finalidad de cumplir cierto fin o utilidad dentro del ordenamiento jurídico de manera sistemática, pero sin definir que es.

Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 205-216, Sexta Parte, Página: 358, de rubro y textos siguientes:

“(…) PETICION, DERECHO DE.

Aun cuando la estimación del Juez a quo acerca de que, dada la naturaleza de la solicitud de la quejosa la responsable tuvo tiempo en exceso para contestarla, resulte en apariencia subjetiva, está sin embargo apoyada en el reiterado criterio de los Tribunales Federales en el sentido de que el breve tiempo a que se refiere el artículo 8o. constitucional para que las autoridades den contestación a las solicitudes de los particulares no debe en ningún caso exceder de 4 meses; y, si en un caso, la responsable considera que dicho término no es suficiente para el trámite legal de la solicitud de la quejosa hasta su resolución total, ello no exime a la autoridad de la obligación que le impone el artículo 8o. constitucional que se comenta, de emitir un acuerdo en el que se le haga saber al interesado el estado de sus solicitudes para que aquel se encuentre en posibilidad de promover como a su interés convenga.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Así como en la diversa Tesis Aislada: I.4o.A.68 K, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XIII, Febrero de 1994, Página: 390, de rubro y texto siguientes:

“(…) PETICION DERECHO DE. CONCEPTO DE BREVE TERMINO.

La expresión "breve término", a que se refiere el artículo 8o. constitucional, que ordena que a cada petición debe recaer el acuerdo correspondiente, es aquel en que individualizado al caso concreto, sea el necesario para que la autoridad estudie y acuerde la petición respectiva sin que, desde luego, en ningún caso exceda de cuatro meses.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Ahora bien, los tribunales del referido PJJF sostuvieron que no es posible interpretar a *contrario sensu* el periodo de cuatro meses para que recaiga una

respuesta por las autoridades, en relación a las peticiones formuladas ante ellas, ya que para ello señalan que dicha interpretación sólo cabe cuando no hay más que dos afirmaciones contrarias posibles, de manera que la adopción de una bajo ciertas condiciones, obliga a la elección de la otra, bajo condiciones opuestas.

Por lo que concluye que “(...) cuando hay varias posibles afirmaciones, la elección de una, bajo ciertas condiciones, de ninguna manera implica necesariamente la elección de ninguna otra, bajo condiciones diferentes.”

Corrobora lo anterior la diversa Tesis Aislada: 254475, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Volumen 79, Sexta Parte, Página: 61, de rubro y textos siguientes:

“(...) PETICION. BREVE TERMINO.

Es cierto que la tesis de jurisprudencia visible con el número 188 en la página 226 de la Tercera Parte del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación publicado en 1965 (tesis 470, página 767, misma parte, del Apéndice 1917- 1975), dice que es indudable que se ha violado el derecho de petición consagrado por el artículo 8o. constitucional cuando han pasado más de cuatro meses de la presentación de un recurso sin que le haya recaído acuerdo alguno. Pero resulta absurdo pretender interpretar esto a contrario sensu, en el sentido que no se viola el derecho de petición antes de cuatro meses. La interpretación a contrario sensu sólo cabe, en efecto, cuando no hay más que dos afirmaciones contrarias posibles, de manera que la adopción de una bajo ciertas condiciones, obliga a la elección de la otra, bajo las condiciones opuestas. Pero cuando hay varias posibles afirmaciones, la elección de una, bajo ciertas condiciones, de ninguna manera implica necesariamente la elección de ninguna otra, bajo condiciones diferentes. O sea que la interpretación a contrario sensu es la más delicada de aplicar, y de ninguna manera debe pretender abusarse de ella. De que se estime indudablemente extemporáneo un amparo promovido después de cuatro meses de conocer el acto reclamado, no podría concluirse, a contrario sensu, que es procedente todo amparo promovido antes de cuatro meses. Por lo demás, tanto la diversa tesis visible con el número 193 de la página 237 del mismo Apéndice antes

señalado (tesis 471, página 769, del Apéndice 1917-1975) como el texto del artículo 8o. constitucional, hablan expresa y claramente de "breve término". Y es manifiesto que no es posible dar una definición de lo que debe entenderse por breve término, de manera que comprenda todas las posibles peticiones elevadas a la autoridad, pues la naturaleza de lo solicitado, y los estudios o trámites que la contestación requiera, hacen variable el período de lo que sería un término razonablemente breve para dar respuesta, y el Juez de amparo debe ser casuista en este aspecto, atendiendo a las peculiaridades del caso y a lo que razonablemente se puede llamar un término breve para dar respuesta a la petición de que se trate. Aunque en principio, conforme a la tesis de jurisprudencia citada en el párrafo anterior, cuatro meses sería un término excesivo, en cualquier circunstancia.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Bajo este orden de ideas, dicho término evoluciona y con ello se determina que no es posible dar una definición de lo que debe entenderse por breve término, de manera que ella comprenda todas las posibles peticiones elevadas a la autoridad y con ello se concluye que el término de cuatro meses resultaba excesivo, pues el Juez debe ser casuista en este aspecto, atendiendo a las peculiaridades del caso y después a lo que razonablemente se puede llamar un término breve para dar respuesta a la petición de que se trate.

En virtud de lo anterior, el Tribunal Colegiado del Vigésimo Circuito sostuvo que el concepto breve termino debe interpretarse en relación directa a la naturaleza o características mismas del acto de manera casuista, tal y como se observa en la Tesis Aislada 215841, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XII, Julio de 1993, Página: 167, de rubro y textos siguientes:

“(...) "BREVE TERMINO" A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 8o. CONSTITUCIONAL, QUE DEBE ENTENDERSE POR.

Si bien es verdad que el artículo 8o. constitucional habla expresa y claramente de "breve término" para dar a conocer al quejoso sobre su petición, tal concepto debe interpretarse en

relación directa a la naturaleza o características de la misma, lo que hace necesario que al abordar el problema a través de un juicio de amparo, el análisis deba ser casuista y en función al estudio o trámite que la contestación requiera, para adecuar el lapso prudente para que la autoridad cumpla con esa garantía.

TRIBUNAL COLEGIADO DEL VIGESIMO CIRCUITO.”

En este sentido, situación similar manifestó el Sexto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al considerar que serán en todo caso las características de la petición las que determinaran el término que se estime violado en atención al derecho de petición contenido en el artículo 8o de la CPEUM e inclusive determina que éste podría ser computado en días, si es que la naturaleza de la solicitud así lo exige; criterio que se encuentra contenido en la Tesis Aislada: 230308, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo II, Segunda Parte-2, Julio-Diciembre de 1988, Página: 390, de rubro y textos siguientes:

“(…) PETICION, DERECHO DE. "BREVE TERMINO".

La garantía que se consagra en el artículo 8o. constitucional tutela el derecho de los particulares para que les sea contestada toda petición que eleven a las autoridades, en breve término y, si la demanda de amparo se promueve antes de transcurridos cuatro meses desde la presentación del escrito que no ha sido contestado, y no existe motivo alguno para considerar que no pudo haberse dado debida respuesta en dicho lapso, existe violación al artículo octavo constitucional en perjuicio de la parte quejosa, pues las características de la petición son las que determinarán el término para que se estime violado dicho precepto e inclusive éste podría ser computado en días, si la naturaleza de la solicitud así lo exige.

SEXTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Asimismo, el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, concluye que breve término lleva consigo dos plazos como lo son; en primer instancia, aquel lapso de tiempo en que racionalmente pueda estudiarse la petición y en segundo lugar el término en que pueda acordarse la

misma, como lo prevé la Tesis Aislada: 218148, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, Octubre de 1992, Página: 318, de rubro y texto siguientes:

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

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

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.”

Por otra parte, la Tesis Jurisprudencial: VIII.1o. J/4, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo IV, Septiembre de 1996, Página: 512, cuyo rubro y texto son de la letra siguiente:

“(…) NEGATIVA FICTA. IMPROCEDENCIA DE LA (ISSSTE).

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la figura jurídica de la negativa ficta, sólo se configura respecto de instancias o peticiones que se presenten ante autoridades de naturaleza fiscal, puesto que dicho precepto establece expresamente que: "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. Cuando se requiera al promovente que cumpla

los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido." Consecuentemente, si existe una solicitud de incremento a la cuota diaria de pensión y ésta no fue contestada de manera expresa dentro del plazo señalado por el artículo antes citado por la autoridad denominada ante quien fue elevada dicha petición, también lo es, que la naturaleza de dicha autoridad que recibió la solicitud, no es de carácter fiscal sino que corresponde al ámbito competencial meramente administrativo en materia de seguridad social para los trabajadores del Estado, advirtiéndose que la Ley del ISSSTE, no prevé la figura jurídica de la negativa ficta, lo cual es un requisito sine qua non, para considerar la existencia de ese acto y podérselo atribuir en ese sentido a la autoridad correspondiente. Por ende la causal de improcedencia prevista por el artículo en comento, que hizo valer la recurrente en el juicio de nulidad, se surte plenamente en la especie."

Con la anterior transcripción se demuestra que, dicho lapso de cuatro meses empieza a figurarse dentro de la Ley, como en el caso acontece con el artículo 37 del CFF, figura que incorporo dentro de su contenido la evolución que hacen los tribunales del PJF referente al concepto "breve término", referido en el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Ahora bien, el Derecho evoluciona y con ello se determinó que la figura jurídica, referente a la negativa ficta se configuraría ya no en un lapso de cuatro meses como acontecía hasta ese momento, sino ahora la misma debía configurarse en un término de noventa días o lo que es lo equivalente a tres meses, como se demuestra con la Tesis Jurisprudencial por Contradicción: 8/2001-SS, entre la sustentada entre el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito y el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Enero de 2002, página: 72, cuyo rubro y texto señalan lo siguiente:

**"(...) NEGATIVA FICTA. SE CONFIGURA ANTE LA FALTA DE CONTESTACIÓN, EN UN PLAZO DE TRES MESES, A LA SOLICITUD DE CANCELACIÓN DE FIANZA Y DEL CRÉDITO FISCAL RESPECTIVO FORMULADA A LA AUTORIDAD**

FISCAL, SIENDO IMPUGNABLE ANTE EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.

Si del análisis relacionado de los artículos 37, primer párrafo, 210, fracción I y 215 del Código Fiscal de la Federación, así como de las fracciones IV y XV y penúltimo párrafo del diverso numeral 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se desprende que cualquier petición formulada a la autoridad fiscal que no sea contestada en un plazo de tres meses se considerará resuelta de forma negativa y, por ende, que al ser esta materia del conocimiento exclusivo del citado tribunal podrá impugnarse ante él, es indudable que la falta de contestación en el lapso indicado a la solicitud formulada para que cancele una fianza y el crédito fiscal respectivo, configura una negativa ficta que causa agravio al contribuyente, de manera que éste podrá acudir, en defensa de sus intereses, ante el citado órgano jurisdiccional administrativo. Además, a través de la impugnación de esa negativa ficta por el interesado, se podrá obligar a la autoridad a que en la contestación dé a conocer los fundamentos de hecho y de derecho en que sustente aquélla, esto es, si bien es cierto que la facultad de la autoridad hacendaria para cancelar o no aquellos actos es discrecional, también lo es que dicha atribución no es arbitraria, por lo que está sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación aludidos; de lo contrario, se llegaría al extremo de dejar en estado de indefensión al particular por el simple hecho de considerar que la autoridad fiscal responsable goza de facultades discrecionales, de manera que ésta debe emitir una resolución en donde se haga del conocimiento del gobernado las causas por las cuales deniega la petición hecha en la solicitud relativa y fundar la facultad discrecional que tenga para no hacerlo.”

En relación a lo anterior, se desprende que la figura jurídica denominada negativa ficta, por regla general se configuraría en un término tres meses y excepcionalmente cuando existiera una regla en específico para algún determinado caso en concreto, se atenderá el lapso de tiempo o termino que establezca este, razón por la cual si existe en una legislación especial un menor número de días para que se configure la misma, prevalecerá en todo caso la norma especial sobre la general, tal y como se demuestra en la Tesis Aislada: XVI.2o.A.T.8 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Marzo de 2010, Página: 3018, de rubro y textos siguientes:

“(…) NEGATIVA FICTA. TRATÁNDOSE DE SOLICITUDES DE DEVOLUCIÓN, DICHA FIGURA SE ACTUALIZA VENCIDO EL PLAZO ESTABLECIDO EN EL ARTÍCULO 22, SEXTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

El artículo 37 del Código Fiscal de la Federación establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades tributarias deberán ser resueltas en un lapso de tres meses, y si vencido dicho plazo la autoridad no notifica su resolución, el interesado deberá considerar que su instancia o petición se resolvió negativamente. Por su parte, el artículo 22, sexto párrafo, del citado código dispone que las autoridades devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, para lo cual tendrán un plazo de cuarenta días siguientes a la presentación de la solicitud respectiva. En tal virtud, debe considerarse que en ambos supuestos se actualiza el denominado silencio administrativo en sentido negativo; sin embargo, el plazo contenido en el aludido numeral 37 es genérico, por lo que tratándose de solicitudes de devolución, aquél se configura vencido el plazo establecido en el invocado precepto 22, pues no debe perderse de vista que la figura jurídica de la negativa ficta quedó incluida como un derecho de los particulares a que sus solicitudes formuladas a las autoridades fiscales o administrativas fueran resueltas, ya sea en el término fijado por la ley especial o, a falta de éste, en el de tres meses a que se refiere el señalado artículo 37.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS ADMINISTRATIVA Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO.”

Además de ello, de la anterior transcripción se desprende que en tratándose del artículo 37 del CFF el mismo precepto manifiesta que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades tributarias deberán ser resueltas en un lapso de tres meses, y si vencido dicho plazo la autoridad no notifica su resolución, el interesado deberá considerar que su instancia o petición se resolvió negativamente.

En este mismo sentido, a modo de ejemplificar lo anterior; el artículo 22, sexto párrafo, del citado Código dispone que las autoridades tendrán un plazo de cuarenta días siguientes a la presentación de la solicitud respectiva para

devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales.

En tal virtud, si bien es cierto en ambos supuestos se actualiza el denominado silencio administrativo en sentido negativo; también lo es que, el plazo contenido en el aludido numeral 37 es genérico, por lo que tratándose de solicitudes de devolución, aquél se configura vencido el plazo establecido en el invocado precepto 22, es decir, prevalece el término señalado en la ley especial para tales efectos, y sólo a falta de este, prevalecerá el criterio genérico contenido en el artículo 37 del CFF, referido en con anterioridad, ya que la figura jurídica de negativa ficta quedó incluida como un derecho de los particulares a que las solicitudes formuladas por estos ante las autoridades fiscales o administrativas, fueran resueltas.

Bajo este orden de ideas, tenemos que ante la falta de precisión, en relación al concepto breve término, se determinó que esa indefinición, en estricta aplicación del principio de progresividad previsto en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Federal, es decir, con la inclusión de los Derechos Humanos reconocidos por la CPEUM, válidamente se asemejo dicho concepto al diverso denominado "plazo razonable" desarrollado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos a partir de los artículos 7, numeral 5 y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, con la finalidad de determinar el alcance y contenido del derecho mencionado.

Para ello, la Tesis Aislada: I.1o.A.E.63 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo III, Página: 2004, de rubro y texto siguientes, sostiene que:

“(…) DERECHO FUNDAMENTAL DE PETICIÓN. PARA DETERMINAR SU ALCANCE Y CONTENIDO, PUEDE ATENDERSE AL CONCEPTO DE "PLAZO RAZONABLE" DESARROLLADO POR LA CORTE INTERAMERICANA DE

## DERECHOS HUMANOS, EN APLICACIÓN DEL PRINCIPIO DE PROGRESIVIDAD.

En la tesis 1a. CDV/2014 (10a.), publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 21 de noviembre de 2014 a las 9:20 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 12, Tomo I, noviembre de 2014, página 714, de título y subtítulo: "DERECHOS HUMANOS. SU CONTENIDO NO SE LIMITA AL TEXTO EXPRESO DE LA NORMA QUE LO PREVÉ, SINO QUE SE EXTIENDE A LA INTERPRETACIÓN QUE LOS ÓRGANOS AUTORIZADOS HAGAN AL RESPECTO.", la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el criterio consistente en que el contenido de los derechos humanos no se limita al texto expreso de las normas que los reconocen, sino que se robustece con la interpretación evolutiva o progresiva que al respecto realicen tanto los tribunales de constitucionalidad nacionales, como los organismos internacionales autorizados en la materia. Así, en nuestro sistema jurídico, el derecho fundamental de petición se reconoce en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuyo texto no dispone un plazo determinado para que las autoridades den respuesta a las solicitudes formuladas por los gobernados, pues su segundo párrafo se limita a señalar que el acuerdo recaído a la petición deberá hacerse del conocimiento del solicitante en "breve término", sin que establezca un referente temporal concreto. Ante esa indefinición, en aplicación del principio de progresividad previsto en el artículo 1o., párrafo tercero, de la Constitución Federal, válidamente puede atenderse al concepto de "plazo razonable" desarrollado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos a partir de los artículos 7, numeral 5 y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, con la finalidad de determinar el alcance y contenido del derecho mencionado.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA ESPECIALIZADO EN COMPETENCIA ECONÓMICA, RADIODIFUSIÓN Y TELECOMUNICACIONES, CON RESIDENCIA EN EL DISTRITO FEDERAL Y JURISDICCIÓN EN TODA LA REPÚBLICA."

En relación a lo anterior, también se encuentra la diversa Tesis Aislada: I.1o.A.E.64 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo III, Página: 2003, de rubro y texto siguientes:

“(…) DERECHO FUNDAMENTAL DE PETICIÓN. LAS CONDICIONES QUE DETERMINAN LA RAZONABILIDAD DE LOS PLAZOS EN LOS QUE DEBEN DESARROLLARSE LOS PROCESOS JUDICIALES, SOSTENIDAS POR LA CORTE INTERAMERICANA DE DERECHOS HUMANOS, SON APLICABLES AL "BREVE TÉRMINO" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 80. DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL QUE LO PREVÉ.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos sostiene, consistentemente, que la razonabilidad de los plazos en los que deben desarrollarse los procesos judiciales, en términos de los artículos 7, numeral 5 y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, está determinada por: la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado y la conducta de las autoridades, de manera que la justificación de la dilación de una decisión judicial depende de las circunstancias concretas que concurran en el asunto de que se trate. Por su parte, la situación que regula el artículo 80. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en torno al derecho fundamental que tiene un gobernado de que la autoridad a la que formule una petición en las condiciones establecidas en dicho precepto, le dé respuesta en "breve término", guarda similitud con la referida al tiempo de resolución de un proceso judicial. Consecuentemente, las condiciones que determinan la razonabilidad indicada le son aplicables, en tanto que no es dable fijar un plazo genérico para el cumplimiento de la obligación de dar respuesta al gobernado, sino que debe atenderse a las circunstancias específicas de cada caso, como pueden ser las relacionadas con su complejidad técnica, jurídica y material, con la actividad que el solicitante hubiera desplegado en seguimiento a su petición, con la que las autoridades hayan llevado a cabo para dar respuesta y sus cargas de trabajo, lo cual corresponde al concepto de "plazo razonable" descrito.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA ESPECIALIZADO EN COMPETENCIA ECONÓMICA, RADIODIFUSIÓN Y TELECOMUNICACIONES, CON RESIDENCIA EN EL DISTRITO FEDERAL Y JURISDICCIÓN EN TODA LA REPÚBLICA.”

Al tenor de dichos criterios tenemos que, la Corte Interamericana de Derechos Humanos sostiene que, la razonabilidad de los plazos en los que deben desarrollarse los procesos judiciales, en términos de los artículos 7, numeral 5 y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos

Humanos, está determinada por tres factores a saber cómo son: a) la complejidad del asunto, b) la actividad procesal del interesado y c) la conducta de las autoridades, de modo que atendiendo a las circunstancias concretas que concurran en el asunto de que se trate, serán en todo caso estas las condiciones por las que la dilación de una decisión judicial puedan justificarse.

Al respecto, por “plazo razonable” la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha sostenido que: “(...) plazo razonable debe comprender todo el procedimiento, incluyendo los recursos de instancia que pudieran eventualmente presentarse (...)”<sup>37</sup> Por lo que además de ello “(...) La Corte considera que una demora prolongada puede llegar a constituir por sí misma, en ciertos casos, una violación de las garantías judiciales.”<sup>38</sup>

Así tenemos que tanto en los criterios de referencia emitidos por nuestro Alto Tribunal y demás tribunales constitucionales nacionales, así como en las resoluciones de la referida Corte, no se advierte que se precise un determinado número de días, meses o años, por el que debemos entender que se ha cumplido con este “plazo razonable” o “breve término” para el caso de nuestra legislación interna, es decir, no se define en un plano de carácter nacional ni internacional, cuando algún particular puede impugnar dicha ausencia u omisión de contestar las peticiones que formulen los interesados ante las autoridades competentes.

No es óbice a lo anterior, el hecho de que manifestara que el mismo debe atender a la complejidad del asunto, la actividad procesal del interesado y la conducta de la autoridad judicial, ya que ello continua siendo insuficiente, toda vez que al tenor de las consideraciones vertidas con anterioridad no puede precisarse un periodo determinado en cualquiera de los ámbitos ya señalados.

---

<sup>37</sup> Corte Interamericana de Derechos Humanos, 19 Comerciantes vs. Colombia, Sentencia de fondo, Reparaciones y costas del 05 de julio de 2004, Párrafo 190.

<sup>38</sup> *Ibidem*, párrafo 189.

Además de ello, la Tesis Aislada VI.1o.A.21 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2, Página: 1861, de rubro y texto siguientes, manifiesta que:

“(…) DERECHO HUMANO DE PETICIÓN RECONOCIDO EN EL ARTÍCULO 8o. CONSTITUCIONAL. EL ARTÍCULO 37 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER EN SU PRIMER PÁRRAFO EL TÉRMINO DE TRES MESES PARA QUE LAS AUTORIDADES FISCALES DEN RESPUESTA A LAS INSTANCIAS O PETICIONES QUE LES FORMULEN LOS CONTRIBUYENTES, Y ESTABLECER COMO CONSECUENCIA DEL SILENCIO DE LA AUTORIDAD LA FIGURA DE LA NEGATIVA FICTA, NO VULNERA LA CITADA PRERROGATIVA FUNDAMENTAL.

De los lineamientos establecidos por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las tesis P. LXIX/2011(9a.) y P. LXVII/2011(9a.), de rubros: "PASOS A SEGUIR EN EL CONTROL DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN MATERIA DE DERECHOS HUMANOS." y "CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.", se desprende, en lo conducente, que a fin de adecuar el control de convencionalidad ex officio al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país, debe procederse en primer orden a realizar una interpretación conforme de la norma que se señala violatoria de derechos humanos, teniendo además en consideración lo establecido por el artículo 133 de la Ley Fundamental. Por tanto, al efectuar el control de constitucionalidad a fin de determinar si el artículo 37, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, es violatorio del derecho humano de petición, es necesario tomarse en cuenta que el artículo 8o. de la Constitución Federal, que reconoce este último, no prevé un plazo específico para que las autoridades den respuesta a las peticiones que les formulen los particulares, pues exclusivamente alude a que ello deberá hacerse del conocimiento del solicitante en un breve término, y debe concluirse en primer orden que no existe sustento jurídico para determinar que la sola existencia de un plazo en particular en una norma secundaria, pueda considerarse por sí misma como violatoria del derecho humano en cuestión. De igual modo, del citado primer párrafo del artículo 37 del Código Tributario Federal, se advierte que dicha porción normativa no se limita a establecer el término de tres meses para que las autoridades fiscales den respuesta a las instancias o peticiones

que les formulen los particulares, sino que además prevé una consecuencia jurídica para el supuesto consistente en que la autoridad no efectúe pronunciamiento alguno sobre la solicitud planteada, que es la configuración de la negativa ficta, lo que implica que el silencio de la autoridad fiscal ante una instancia o petición formulada por el contribuyente, extendido ininterrumpidamente durante el mencionado término de tres meses, genera la presunción legal de que resolvió en contra de los intereses del peticionario, circunstancia que da lugar al derecho procesal de interponer los medios de defensa pertinentes contra esa negativa tácita, o bien, a esperar a que la autoridad dicte la resolución respectiva. Así, el término previsto en el primer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, al vincularse con la figura de la negativa ficta en caso de silencio de la autoridad, permite garantizar una definición al particular sobre la petición formulada, ya sea mediante una respuesta en forma expresa, o bien implícitamente, lo que se traduce además en brindarle certeza sobre la existencia de un límite temporal tras el cual estará en aptitud de hacer valer los medios de defensa procedentes en relación con el fondo de lo solicitado, pues con tal figura ficta se determina también la litis sobre la que, eventualmente, versará el medio de defensa que, de estimarlo conveniente, haga valer el particular. Consecuentemente, atendiendo a las dos consideraciones destacadas, y en ejercicio del control de constitucionalidad inicialmente referido, debe concluirse que con el contenido de la porción normativa de mérito no se genera afectación al derecho de petición reconocido en el artículo 8o. constitucional, y que el correspondiente problema jurídico se solventa con el examen efectuado con base en la interpretación conforme de aquélla.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.”

Lo anterior resulta importante, ya que con ello se determina que atendiendo al mecanismo de control de constitucionalidad establecido con la finalidad de determinar si el artículo 37, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, era violatorio del derecho humano de petición, queda decir que en primer lugar se precisó que el artículo 8o de la Constitución Federal, no establecía plazo específico por que las autoridades dieran respuesta a las peticiones formuladas por los particulares, razón por la cual al establecer una ley secundaria un plazo específico para tales efectos como acontece con el artículo 37 del CFF, no es posible determinar que la sola existencia de un plazo

en particular en una norma secundaria, pueda considerarse por sí misma como violatoria del derecho humano en cuestión.

Además de ello, el mismo artículo 37 del CFF, prevé una consecuencia jurídica consistente en que ante la falta de contestación por la autoridad, es decir, con el silencio de la autoridad fiscal ante una instancia o petición formulada por el contribuyente, durante el término de tres meses, dicha situación generaría la presunción legal de que se resolvió en contra de los intereses del peticionario por parte de ella, circunstancia que da lugar al derecho procesal de interponer los medios de defensa pertinentes contra esa negativa tácita, o en su caso, a que el particular pueda esperar a que la autoridad dicte la resolución respectiva, ya que en todo caso sería este precepto el que permite otorgar al particular un mayor grado de certeza sobre la existencia de un límite temporal, en virtud del cual el mismo estará en aptitud de hacer valer los medios de defensa pertinentes en relación con el fondo de lo solicitado.

Además de que con tal figura ficta se determina también la litis sobre la que, eventualmente versará el medio de defensa que, de estimarlo conveniente, haga valer el particular, por lo que no existe violación al derecho de petición contenido en el artículo 8o de la CPEUM.

No obstante a lo anterior, antes de dichos criterios se emitió la Tesis Aislada: II.1o.123 K, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo XIII, Abril de 1994, Página: 355, de rubro y texto siguientes:

“(…) DEMANDA. PLAZO PARA INTERPONERLA. SI NO SE DIO RESPUESTA A LO PEDIDO.

Cuando la autoridad no contesta a una petición formulada, con los requisitos contenidos en el artículo 8o. constitucional, ya sea en el sentido de negar o acceder a lo solicitado e inclusive no lo comunica al interesado, no existe punto de partida para

hacer el cómputo de quince días establecido en el artículo 21 de la Ley de Amparo.”

Así como la diversa Tesis Aislada: 218899, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo X, Julio de 1992, Página: 332, de rubro y texto siguientes:

“(…) ACTO NEGATIVO. CONTRA EL, NO CORRE EL TERMINO PREVISTO POR EL ARTICULO 21, DE LA LEY DE AMPARO.

La negativa u omisión de la autoridad responsable de resolver el recurso de revocación, tiene el carácter de acto negativo y como tal es de tracto sucesivo, porque la violación se actualiza de momento a momento, por tratarse de hechos continuos que no se agotan una vez producidos, sino hasta en tanto cese la negativa u omisión de que se trata, por ende no están sujetos al término de quince días a que alude el artículo 21, de la Ley de Amparo, sino que pueden reclamarse en cualquier momento.”

En razón de lo anterior, resulta importante el contenido de dichas tesis, ya que con ellas se desprende que por un lado cuando la autoridad no contesta a una petición formulada, con los requisitos contenidos en el artículo 8o. constitucional, ya sea en el sentido de negar o acceder a lo solicitado e inclusive no lo comunica al interesado, así como la negativa u omisión de la autoridad de resolver el recurso de revocación, siendo este un acto negativo de tracto sucesivo, en virtud de tratarse de hechos continuos que, solo cesan una vez que dicha negativa u omisión terminan, es decir, existe una resolución expresa, que además debe ser notificada.

Es por ello que por lo anterior, no existe punto de partida para hacer el cómputo de quince días que establece la Ley de Amparo y por ello al no estar sujetos los particulares a dicho término, pueden impugnarlo en cualquier momento o inclusive esperar la resolución dictada por la autoridad ante la que se formuló la petición.

#### 1.4.2. Silencios Administrativos *in genere*; más allá de sus efectos.

En primer lugar, entendemos por silencio administrativo una inactividad formal, ya sea porque la autoridad administrativa omite reconocer un derecho, o bien, porque la misma prive de un derecho o una facultad al particular, de ahí que al existir una ausencia de derecho, consecuentemente ello resultaría en una inactividad, así nacen al respecto dos tipos de actos a saber, por un lado, los actos declarativos donde la autoridad omite reconocer un derecho que fue solicitado previamente por el particular y, por el otro, actos de gravamen que consisten en privar a los particulares de un derecho o facultad.

Aunado al hecho de que si bien la actividad de la autoridad administrativa está encaminada al reconocimiento de derechos, con su inactividad la misma pone en marcha una actividad normativa, como es este silencio administrativo, esto es, la emisión de declaraciones de juicio como forma de sustitución de la voluntad de la Administración, establecida por ley con la finalidad de tutelar determinado interés, o bien, nace como una mera ficción legal, siendo este un mecanismo de acceso a los medios jurisdiccionales previstos como recursos en la ley respectiva de la materia de que se trate.

Además de ello, el silencio administrativo puede entenderse como una “(...) presunción o ficción legal por virtud de la cual, transcurrido cierto plazo sin resolver la Administración, y producidas además determinadas circunstancias se entenderá (o podrá entenderse) denegada u otorgada la petición o el recurso formulado por los particulares.”<sup>39</sup>

Motivo por el cual, al transgredir determinados derechos constitucionales, en el sentido de que la autoridad al estar obligada a contestar y no hacerlo, ello conlleva a que se establezca un plazo máximo para dicho efecto, así como que

---

<sup>39</sup> GARCÍA-TREVIJANO Garnica, Ernesto, *El Silencio Administrativo en el Derecho Español*, España, Civitas, 1990, p. 79.

se creen mecanismos que permitan al particular defenderse ante dichas omisiones, por parte de la autoridad.

Por lo que, el silencio administrativo con efectos positivos tiene como finalidad que los procedimientos destinados a una autorización o una aprobación administrativa, resulten tener menos rigor, sin embargo, la crítica a este tipo de silencios es que los mismos se constituyen, a través de una mera ficción legal en donde la autoridad teniendo la obligación de verificar la legalidad de una solicitud, y al no hacerlo así, la ley sustituye dicho silencio como si se hubiera realizado un acto expreso, lo cual, lleva a considerar que dicho acto presunto carece de legalidad.

Conforme a lo anterior, debemos señalar que en primer lugar la ley reconoce dicha figura otorgando un beneficio al administrativo, es decir, forzosamente debe estar señalada de forma expresa dicha figura y así ante la omisión de la autoridad, ello presupone que lo pedido se entenderá acordado conforme a lo solicitado, cuyo límite es la imposibilidad de obtener algo más allá de lo que se hubiera otorgado de forma expresa al particular por esta vía, o simplemente porque resultaría ser *contra legem*, así como que tampoco “(...) constituye un medio de sanar aquello que nace viciado ni es por tanto, un medio de convalidar vicios de origen.”<sup>40</sup>

En este orden de ideas, podemos decir que el silencio administrativo con efectos positivos es aquella figura jurídica por medio de la cual se sustituye el otorgamiento expreso de la autorización, permiso o licencia, cuya finalidad es permisiva o autorizadora como un derecho a favor del administrado, para el cual surten los efectos jurídicos como si se hubiera dictado una resolución.

Corroborar lo anterior, la Tesis Aislada: 231752, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la

---

<sup>40</sup> *Ibidem*, p. 294.

Federación, Octava Época, Tomo I, Segunda Parte-2, Enero-Junio de 1988, Pág. 676, que es del rubro y tener siguientes manifiesta que:

“(…) SILENCIO ADMINISTRATIVO Y AFIRMATIVA FICTA. SU ALCANCE Y CASOS DE APLICACIÓN EN EL RÉGIMEN JURÍDICO MEXICANO.- Hablar del silencio administrativo es hacer referencia a aquella doctrina según la cual, el legislador le da un valor concreto a la inactividad, inercia o pasividad de la administración frente a la solicitud de un particular, haciendo presumir la existencia de una decisión administrativa, algunas veces en sentido negativo y otras en sentido afirmativo. En nuestro régimen federal, la doctrina del silencio administrativo ha encontrado su principal aplicación en la figura de la negativa ficta, regulada en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, y aplicable en general a todas las solicitudes presentadas ante las autoridades fiscales que no hayan sido resueltas en el plazo de cuatro meses. Por el contrario, la teoría del silencio administrativo y especialmente su versión en sentido afirmativo -conocida en nuestro medio como afirmativa ficta por asimilación a la expresión utilizada en el Código Fiscal, no ha encontrado una franca recepción en la legislación administrativa federal, pues a la fecha no existe ningún precepto en donde se le recoja como regla general aplicable a todos los casos de solicitudes o expedientes instruidos por los órganos públicos a petición de los particulares. Propiamente las aplicaciones del silencio positivo son escasas, debido posiblemente a los riesgos inherentes a su adopción, y a las peculiaridades que en modo alguno están presentes en la materia de precios oficiales. Son dos básicamente los supuestos regulados en nuestro medio. El primero se configura en las relaciones de control entre los órganos de la administración, sea de carácter inter-orgánico -órganos de una misma dependencia-, o de carácter interadministrativo -órganos descentralizados con centralizados- (véase el artículo 140 de la Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito, en relación con la Junta de Gobierno de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros). La conveniencia de consagrar la afirmativa ficta en casos como éstos cuando el órgano fiscalizador no se pronuncia dentro del plazo legal, radica en que su actuación no es conformadora del contenido mismo del acto, es decir, no concurre de manera necesaria en la formación de la voluntad administrativa, sino únicamente se ocupa de constatar su conformidad con el ordenamiento jurídico. Dicho en otras palabras, los actos del órgano controlado (en el ejemplo las resoluciones de la comisión) reúnen en sí mismos todas las condiciones necesarias para

subsistir aun sin el pronunciamiento expreso del órgano fiscalizador (la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el ejemplo), pues éste no va agregar a su contenido ningún elemento. En este sentido, siempre que sea regular el acto revisado, resultará innecesario el pronunciamiento expreso del órgano controlador, lo cual demuestra plenamente la utilidad de la afirmativa ficta. Un segundo supuesto se produce en ciertas actividades de los particulares susceptibles de ser prohibidas por los órganos estatales (véase el artículo 12 de la Ley sobre el Control y Registro de Transferencia de Tecnología y el Uso y Explotación de Patentes y Marcas). A diferencia del supuesto anterior, ahora se está en presencia de relaciones entre la administración y los particulares, relaciones en donde aquélla interviene como titular de facultades prohibitivas. Nuevamente es de destacar que el pronunciamiento expreso de la administración no es indispensable cuando el acto sometido a su aprobación (en el ejemplo el contrato) se ajusta a las prevenciones legales, pues no desarrolla una función conformadora, es decir, no añade ningún elemento al contenido del acto mismo. La adopción de la afirmativa ficta en este supuesto obedece a que la concurrencia de la administración a través de una manifestación expresa de su voluntad, sólo se hace necesaria cuando el acto del particular no es conforme a derecho. Así, la labor del órgano público se traduce simplemente en una prohibición (veto) que impide al acto sometido a aprobación surtir efectos cuando contraría el ordenamiento legal...”

Ahora bien, siguiendo en este contexto, diremos que el silencio derivado de la interposición de un medio de defensa que busca recurrir un acto previo emitido por la autoridad, es una figura que surge a partir de un hecho o presupuesto jurídico como una garantía del administrado basada en una mera ficción legal, es decir, ya existe previamente un acto de autoridad, sin embargo, el particular no está de acuerdo con él y busca combatirlo por los medios de defensa establecidos en ley dicho acto que le afecta, así este tipo de silencio surge como una técnica de garantía con el fin de no limitar el acceso a la

protección jurisdiccional del particular, lo que podría definirse como una “(...) ficción jurídica destinada a abrir la vía judicial.”<sup>41</sup>

En virtud de lo anterior, se dice que dicho silencio busca una tutela judicial efectiva, donde lo ideal sería que no hubiera un plazo establecido para recurrir el acto sobre el que recaiga dicho silencio, ya que el tiempo de espera para configurarlo es contrario a dicho fin (tutela judicial efectiva), por lo que en todo caso el plazo para configurarlo debería estar en manos del interesado, ello con la finalidad de proteger el derecho de este a la seguridad jurídica, es decir, que el administrado tenga acceso a la jurisdicción de manera pronta, rápida y con la mayor celeridad posible.

Asimismo, el silencio administrativo puede clasificarse como cualificado o simple, donde el primero, implica la obligación de hablar por precepto de ley que no da lugar a cuestionarse, lo cual trae como consecuencia que el que calla sufrirá las consecuencias de su propio silencio. Por su parte, al silencio simple toma en consideración las circunstancias propias que dieron origen a este silencio, para así ponderar, valorar o determinar el grado de eficacia de este, es decir, realizar una interpretación de la conducta basada en las condiciones por las cuales se produjo el silencio.

En segundo lugar, tenemos que el silencio administrativo con efectos negativos; es aquel que deriva de las instancias, solicitudes o peticiones presentadas ante las autoridades administrativas, en razón de que una vez que transcurrido el plazo que marca la ley para que la autoridad conteste el escrito presentado por el particular y ella es omisa en hacerlo, este debe entender negada su petición o instancia respectiva.

---

<sup>41</sup> GARCÍA Novoa, Cesar, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*, España, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, (Colección Derecho y Política), 2001, p. 162.

Ahora bien, es importante distinguir los momentos en que nos encontramos ante una negativa ficta, o bien, una positiva ficta, figuras que parten del silencio administrativo<sup>42</sup> con reconocimiento en ley, pero que se refieren a situaciones diversas, para ello tenemos que la figura denominada negativa ficta se encuentra contemplada en el artículo 37 del CFF, el cual hace referencia a la existencia de una norma jurídica que contempla el caso en que una autoridad no da respuesta a una petición elevada por el particular dentro de un determinado periodo de tiempo que la ley señale<sup>43</sup>, y con ello este podrá entender que se le resolvió en sentido negativo y por tanto puede acudir ante el medio de defensa que señale la ley respectiva, para el efecto de que exista una resolución que recaiga a su petición, en otro sentido el artículo 131 del mismo CFF, regula la figura denominada positiva ficta, ante la cual estamos en presencia de un acto dictado por la autoridad con el cual el particular no está de acuerdo, luego entonces promueve un recurso en contra de dicho acto, sin embargo, la autoridad es omisa en resolver dicho medio de defensa en el término de tres meses, razón por la cual el particular podrá entender que se confirmó el acto impugnado, por lo que consecuentemente podrá interponer el medio de defensa previsto en ley que mejor atienda a sus intereses, es decir, existe un derecho acción para interponer el siguiente medio de defensa y desplegar una actividad jurisdiccional para combatir el acto que le sigue causando agravio en su esfera jurídica.

---

<sup>42</sup> Nava Negrete señala que se trata del “(...) *silencio de las autoridades administrativas o abstención de resolver, frente a instancias presentadas o promovidas por particulares, y que la ley, transcurrido cierto tiempo, atribuye el efecto jurídico de haberse dictado una resolución administrativa contraria o negativa a los intereses de esas instancias o en su caso, favorables.*” Nava Negrete citado por CIENFUEGOS Salgado, David, *Op. Cit.*, p. 240

<sup>43</sup> Respecto aquello, se dice que no se viola el derecho de petición si las autoridades han resuelto implícitamente sobre el asunto de la materia, esto es una aceptación tácita de lo pedido, ya que su simple conducta hacen presumir que actuó conforme a lo solicitado sin que hubiera mediado una respuesta de forma expresa por escrito, situación que en la realidad sería de difícil realización material.

En este sentido, los multicitados artículos 37 y 131, ambos del CFF, preceptos que regulan las figuras de negativa ficta y afirmativa ficta, respectivamente, señalan lo siguiente:

“(…) Artículo 37.- Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

...

Artículo 131.- La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

El recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.”

En atención a dichos preceptos citados con antelación, podemos concluir que si bien ambos preceptos nacen del silencio administrativo, los mismos presentan ciertas diferencias como lo son que el artículo 37 del CFF, por regla general establece que las instancias o peticiones que se formulen ante las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, excepción hecha a las consultas a que hace referencia el artículo 34-A ya que establece que estas se resolverán en un plazo de ocho meses y, una vez transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió en sentido negativo (negativa ficta) e

interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Por su parte, el artículo 131 del citado Código, establece la obligación de la autoridad para dictar la resolución y en su caso notificarla en un plazo que no exceda de tres meses contados a partir de la fecha en que se interpuso el referido recurso<sup>44</sup>, por lo que una vez transcurrido el plazo en comentó el silencio de la autoridad significará que esta confirmó el acto impugnado (confirmativa ficta), y asimismo otorga la opción al particular de esperar a que se emita la resolución expresa, o bien, impugnar en cualquier momento, la presunta confirmación del acto impugnado, de ahí que mientras el primer artículo citado en el párrafo anterior entiende negada una petición, acuerdo o

---

<sup>44</sup> Importante es precisar que otra característica que atribuye la Comisión Interamericana de Derechos Humanos, respecto a los recursos, previstos en el ordenamiento jurídico interno de que trate, la misma ha establecido que "(...) no basta que los recursos existan formalmente sino que los mismos deben dar resultados o respuestas a las violaciones de derechos humanos, para que éstos puedan ser considerados efectivos. Es decir, que toda persona debe tener acceso a un recurso sencillo y rápido ante jueces o tribunales competentes que amparen sus derechos fundamentales. Dicha garantía "constituye uno de los pilares básicos, no sólo de la Convención Americana, sino del propio Estado de Derecho en una sociedad democrática en el sentido de la Convención". Además, como igualmente ha señalado el Tribunal, "no pueden considerarse efectivos aquellos recursos que, por las condiciones generales del país o incluso por las circunstancias particulares de un caso dado, resulten ilusorios." Véase, Corte Interamericana de Derechos Humanos, Juan Humberto Sánchez Vs. Honduras, Sentencia de fondo, Reparaciones y Costas de 7 de junio de 2003, Párrafo 121.

Lo anterior, corrobora el hecho de que un recurso requiere de ser efectivo para combatir la violación de los Derechos protegidos por la Convención Americana de Derechos Humanos, así como de cumplir con ciertas características, como lo son que sea rápido y sencillo en su tramitación ante los jueces o tribunales competentes.

Además de ello, pero en relación con el particular, la Comisión ha reiterado que "(...) no basta con que se prevea la existencia de recursos, si estos no resultan efectivos para combatir la violación de los derechos protegidos por la Convención." Véase, Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Hilaire, Constantine y Benjamin y otros Vs. Trinidad y Tobago*, Sentencia de fondo, Reparaciones y costas del 21 de junio de 2002, Párrafo 150.

instancia en el plazo de tres meses, el segundo entiende confirmado el acto principal al que recae un recurso, dentro de ese mismo término.

No obstante a lo anterior, los silencios administrativos con efectos positivos para el caso de la materia tributaria no se encuentran previstos en ella, es decir, propiamente no existen dentro del CFF, ya que en todo caso son figuras consideradas en principio por disposiciones únicamente administrativas.

Ello es así, en primer lugar porque dicha disposición normativa en cita no lo contempla y, en segundo lugar porque dicha figura equivale a configurar un acto administrativo del cual se presume su legalidad, sin que exista pronunciamiento alguno de la autoridad administrativa, es decir, existe una plena sustitución de la voluntad de esta, razón por cual dicha figura puede constituir un sin fin de actos sin pronunciamiento expreso de la autoridad y trasladar ello a la materia fiscal equivaldría a comprometer la misma recaudación fiscal, siendo que ello implicaría delegar la potestad tributaria que tiene el Estado mismo.

No obstante a ello, caso excepcional sucede con el Código Fiscal para la Ciudad de México, el cual en su artículo 54 señala que las instancias o peticiones que se formulen ante las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses, plazo que una vez transcurrido sin que se notifique la resolución respectiva, trae como consecuencia que el silencio de la autoridad competente se pueda considerar como resolución afirmativa ficta a favor del particular, siempre que como lo señala dicho artículo no exista resolución o acto de autoridad debidamente fundado.

Ahora bien, señala dicho Código en su artículo 55 que no se configurara la resolución afirmativa ficta cuando la petición se hubiera presentado ante una autoridad incompetente, o en su caso, los interesados no hubieran reunido los requisitos que señalen las normas jurídicas aplicables, razón por la cual dicho plazo señalado en el párrafo anterior correrá a partir de que el promovente

cumpla con los requisitos omitidos solicitados por la autoridad o en su caso proporcione los elementos necesarios para ello.

Asimismo, refiere ese mismo artículo 55 que la resolución afirmativa ficta no operara en tratándose de la autorización de exenciones de créditos fiscales, caducidad de las facultades de la autoridad, facultad de revisión prevista en el artículo 111 de dicho Código, prescripción o condonación de créditos fiscales, otorgamiento de subsidios, disminuciones o reducciones en el monto del crédito fiscal, reconocimiento de enteros, solicitudes de compensación, devolución de cantidades pagadas indebidamente, actualización de datos catastrales y consultas.

En virtud de lo anterior, en los casos en que no opere la afirmativa ficta, el interesado podrá esperar a que se dicte la resolución correspondiente, o bien, considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo de cuatro meses, siempre que no se dicte la resolución correspondiente, el cual se encuentra previsto en el artículo 443, mismo que procederá en contra de resoluciones de carácter definitivo de las que marca dicho Código, es decir, siempre que no sean las propuestas de declaraciones a que se refiere el primer párrafo del artículo 15 del mismo ordenamiento, los estados informativos, estados de cuenta y comunicaciones de las autoridades fiscales en las que se invite a los contribuyentes a solventar sus créditos fiscales, ya que dichos actos únicamente constituyen una propuesta, invitación que hace la autoridad a los particulares, pues a través de ella únicamente se limita a sugerirle al gobernado la corrección de su situación en su calidad de contribuyente, con la finalidad de evitar una resolución determinante de crédito con base en las irregularidades detectadas, sin que exista algún tipo de carga tributaria, o bien, una sanción; el cual será optativo para el particular.

Consecuentemente, el interesado podrá interponer el recurso de revocación o en su caso juicio ante el Tribunal de lo Contencioso de la Ciudad de México, y en caso de optar por el primero, la resolución que recaiga a este será también impugnabile ante el Tribunal de referencia, medio de defensa que deberá ser resuelto en el plazo de cuatro meses, el cual una vez transcurrido, si bien es cierto dicho precepto no refiere que sentido tendrá dicho recurso, también lo es que se entiende que seguirá confirmándose el criterio que la autoridad haya emitido, pues no sería posible cambiar la determinación de está sin que existe pronunciamiento alguno en relación a dicho recurso.

No obstante a ello, dichos silencios administrativos con efectos positivos requieren de un procedimiento de certificación para que puedan surtir plenos efectos jurídicos, como ejemplo de ello el artículo 89 de la Ley de Procedimiento Administrativo para el Distrito Federal (ahora de la Ciudad de México) señala que la afirmativa ficta, sólo procede cuando se trate de solicitudes de autorizaciones, licencias, permisos, en los plazos que señalan las leyes o el Manual de Trámites y Servicios al Público, por lo que si no existe pronunciamiento alguno de la autoridad se entenderá negada su solicitud, por lo que una vez vencidos los plazos señalados en dichas legislaciones o manual, en caso de no preverse plazo alguno en los mismos, este se configura dentro del plazo de 40 días contados desde la fecha de presentación de la solicitud, pudiendo interponer recurso o juicio ante la autoridad jurisdiccional competente, salvo que dichas disposiciones establezcan expresamente que para el caso concreto de determinada solicitud opera la afirmativa ficta conforme al plazo que marcan dichas leyes o el manual en comento.

Así el artículo 90 de la citada ley, señala el término que tiene el interesado para solicitar el inicio del procedimiento de resolución de afirmativa ficta, el cual es de 10 días hábiles posteriores al vencimiento del plazo de resolución del procedimiento o trámite de que se trate, y así este pueda solicitar la certificación de que se ha configurado esta resolución afirmativa ficta, ya sea

compareciendo personalmente o por medio de su representante ante la Contraloría Interna de la autoridad en que se haya ingresado el trámite o se inició el procedimiento, o bien, ante la Contraloría General cuando no se cuente con órgano de control interno, además de ello debe suscribir el formato respectivo previamente llenado, al que deberá anexar el original del acuse de recibo de la solicitud no resuelta, así como los documentos y datos previstos en las normas aplicables.

En relación a lo anterior, el órgano de control requerirá a la autoridad omisa, para que dentro de los dos días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud, envíe el expediente debidamente integrado con motivo del inicio de este trámite o procedimiento y constatará el cumplimiento de la aportación de los datos y documentos, aplicando las medidas de apremio necesarias en caso de que dicha autoridad sea omisa.

Contrario a ello, lo anterior no implica que quede sin revisión alguna por parte del órgano requirente, ya que dicho precepto establece que el órgano de control se constituirá en las oficinas de la autoridad omisa, a efecto de constatar su contenido de los documentos aportados por el particular, con independencia de la aplicación de la medida de apremio correspondiente, así este, en un término no mayor de dos días hábiles siguientes a la constatación del contenido del expediente, resolverá si procede o no la afirmativa ficta, debiendo enviar copia de lo proveído a la autoridad omisa.

Asimismo, señala dicho precepto que la solicitud sólo podrá declararse improcedente en el caso de que el interesado no haya aportado los datos y documentos previstos por las normas aplicables y el manual, es decir, se castiga su omisión del interesado.

En relación a lo anterior, en caso de que el interesado deba hacer un pago por la expedición de dicha certificación, por concepto de contribuciones o aprovechamientos de conformidad con el Código Fiscal para la Ciudad de

México, dicha autoridad que resuelva deberá señalar al interesado el monto de las mismas, tomando en cuenta para su determinación, los datos manifestados en la solicitud respectiva, así como la naturaleza del acto.

Además de ello, señala dicho artículo que la certificación de la afirmativa ficta, producirá todos los efectos legales de la resolución favorable que se pidió; y es deber de todas las personas y autoridades reconocerla así.

Por otra parte, para la revalidación de una resolución afirmativa ficta, en caso de que sea necesaria, por así establecerlo la Ley o el manual, la misma se efectuará en los términos y condiciones que señala el artículo 35 de dicha Ley, dentro de los quince días hábiles previos a la conclusión de su vigencia, sin perjuicio del pago de derechos que la revalidación<sup>45</sup> origine y de las facultades de verificación de las autoridades competentes, cuyo trámite estará basado en la recepción y registro de la manifestación bajo protesta de decir verdad de que se cumple con las normas aplicables para acceder a dicho acto, acompañada de los datos y documentos que éstas determinen, sin perjuicio de que la autoridad competente inicie los procedimientos que correspondan, así cuando en la revisión del trámite se detecte falsedad, ello traerá como consecuencia la improcedencia de la solicitud o en su caso obtener la nulidad del acto de que se trate, por lo que consecuentemente se podrá presentar la denuncia respectiva ante el Ministerio Público para la aplicación de las sanciones penales correspondientes.

No obstante a lo anterior, si fuera procedente cualquiera de las resoluciones por las que se configure la afirmativa ficta o dicho procedimiento de revalidación, podrá en todo caso la autoridad omisa iniciar el procedimiento de lesividad contra las resoluciones de procedencia de afirmativa ficta en el

---

<sup>45</sup> Excepción hecha ha dicho procedimiento de revalidación, lo referente a concesiones y permisos para el uso o aprovechamiento de bienes del patrimonio del Distrito Federal (ahora Ciudad de México).

plazo de cinco años siguientes a que haya sido notificada la resolución conforme al artículo 28 de la referida ley, ante el Tribunal competente para modificar dichas resoluciones.

En relación a ello, en caso de que dichos actos tengan efectos de tracto sucesivo, la autoridad competente podrá demandar la nulidad, en cualquier momento, pero la sentencia que el órgano jurisdiccional administrativo dicte, sólo podrá retrotraer sus efectos hasta los cinco años anteriores a la presentación de la demanda, es decir, se castiga la omisión de la autoridad retrotrayendo los efectos de su omisión hasta dicho plazo ya señalado con anterioridad.

Por su parte, la Ley Federal de Procedimiento Administrativo, en su artículo 17 señala que salvo que por disposición legal o administrativa de carácter general se establezca un plazo diverso al de los tres meses, la autoridad deberá responder una determinada solicitud presentada con el particular ante ella, y una vez transcurrido el plazo aplicable, se entenderán las resoluciones en sentido negativo al promovente, a menos que en otra disposición legal o administrativa de carácter general se prevea lo contrario.

Ahora bien, en el caso de un silencio administrativo con efectos positivos y previa petición del interesado, se deberá expedir constancia de tal circunstancia dentro de los dos días hábiles siguientes a la presentación de la solicitud respectiva ante quien deba resolver; por lo que además de ello, señala dicho artículo que igual constancia deberá expedirse cuando otras disposiciones prevean que transcurrido el plazo aplicable la resolución deba entenderse en sentido positivo.

Por otra parte, en el caso de que el particular recurra la negativa por falta de resolución, y ésta a su vez no se resuelva dentro del mismo término, refiere dicho artículo 17 que se entenderá confirmada en sentido negativo dicha resolución, es decir, que el promovente recurra dicho acto en términos del

artículo 83 de dicha ley, en cuyo caso el recurrente podrá esperar la resolución expresa o impugnar la presunta confirmación del acto impugnado en cualquier tiempo.

Por ello considero que, el silencio administrativo puede definirse como una ficción legal, por medio de la cual existe una sustitución de la voluntad de la Administración a través de la ley, la cual permite entender que la autoridad resolvió en sentido negativo una petición, consulta, etc., o en caso de haber efectuado la autoridad un acto como respuesta a un escrito formulado por el particular, dicho silencio se configura cuando el administrado al promover el medio de defensa respectivo, y la autoridad es omisa en resolver dicho recurso dentro del plazo previsto en ley, ello permite al administrativo entender que la autoridad confirmó el acto combatido a través de dicho recurso, por lo que permite al particular continuar una instancia (instrumento procesal), relativa a un medio de defensa previsto en ley, o bien, cuando la ley sustituye dicha voluntad de la autoridad como un acto presunto, ello permite entender al administrado que la autoridad resolvió en sentido positivo un determinado procedimiento de autorización, es decir, existen efectos positivos derivados de dicho silencio administrativo, para el cual recordemos existe un procedimiento de certificación de dicho acto dependiendo de la materia que se trate.

Por lo que trasladar lo anterior a la materia tributaria, nos llevaría a realizar una sustitución de la potestad tributaria del Estado, entendida esta como aquella facultad de destinar diversas contribuciones creadas por el Estado al gasto público como lo refiere el artículo 31, fracción IV de la CPEUM por medio del control, recaudación y establecimiento de estas, ejercida a través de sus funciones normativa, administrativa y jurisdiccional, para lo cual refiere Raúl German Rodríguez y Lobato "(...) el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los

Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según las competencias que les confieren la leyes.”<sup>46</sup>

Para demostrar un poco de la importancia de lo anterior, conviene señalar un breve panorama histórico en relación a la concepción teórica del liberalismo, el cual puede clasificarse en tres vertientes a mi consideración; en primer lugar pasa por una etapa denominada clásica, la cual parte de la premisa de que todos somos seres naturales, así como libres e iguales, donde predomina la individualidad del hombre mismo, cuya concepción negaba la intervención del Estado en la Economía, que decae cuando en su segunda etapa denominada: liberalismo social, en donde el Estado mismo interviene propiamente ya dentro de los asuntos económicos, situación que originaría la concepción de Estado benefactor. Lo cual dicen algunos autores origino un paternalismo por parte del Estado mismo, razón por la que se dice el hombre solo buscaba un bienestar en él y una concepción de igualdad, sin que ello implicara una mayor participación de estos en los asuntos del Estado, es decir, tener mayor injerencia en la vida pública.

Aunado al hecho de que los Estados evidenciaban una falta de disciplina económica, la cual se contrapondría al cumplimiento de sus mismo fines creados por estos y de ahí se evolucionara a un tercer estadio conocido como Neoliberalismo, el cual implicaba una restructuración del modelo liberal, tendiente a reformular la lógica del mercado mismo, reduciendo cierta intervención del Estado en la Economía de nueva cuenta, lo que trajo como consecuencia que la concepción del Estado nuevamente evolucionara y ahora se convirtiera en un “Estado mínimo” y es que la Economía sería conducida por otros agentes en esta disciplina, cuya critica más grande sea que aquellos solo actuaban para sí y no con la finalidad de actuar conforme a un beneficio social.

---

<sup>46</sup> RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, UNAM, Oxford University Press, (Colección Textos Jurídicos Universitarios), 2014, p. 6.

Es por ello que un gobierno liberal eficaz, debe evitar medidas arbitrarias y autoritarias si lo que busca es reprimir el uso de la fuerza y el fraude, pues “(...) quienes esgrimen las herramientas de la coerción deben ser institucionalmente disciplinados para utilizarlas a partir de entonces solo para fines públicos y no privados...”<sup>47</sup>, lo que equivale a preservar el orden público e interés social, por encima de los intereses particulares. Además de ello un Gobierno debe estar políticamente bien organizado, creando un clima de negocios favorables con el objetivo de buscar un beneficio a futuro y es que en términos ideales “(...) un gobierno liberal extrae recursos de la sociedad en forma justa y eficiente, y vuelve a desplegarlos de forma hábil y responsable a fin de producir bienes y servicios públicos socialmente útiles.”<sup>48</sup> Es decir, que una de las principales finalidades de la recaudación es producir bienes y servicios públicos útiles a la sociedad como una forma redistributiva del ingreso, la cual siempre es omnipresente, es decir, puede actuar en beneficio de cualquier clase social.

En virtud de ello, la potestad tributaria no solo quedaría como una concepción jurídica, sino que ella también tendría un desarrollo económico, ya que ello implicaría un control de dichas actividades, no sólo de carácter interno, sino también en el ámbito internacional, de ahí que Beck señala que “(...) Estado nacional es un Estado territorial, es decir, que basa su poder en su apego a un lugar concreto (en el control de las asociaciones, la aprobación de leyes vinculantes, la defensa de las fronteras, etc.)...Consideremos, por ejemplo, el caso de la fiscalización. Tras una subida de impuestos no se esconde una autoridad cualquiera, sino al mismísimo principio de la autoridad del Estado nacional. La soberanía en materia fiscal está ligada al concepto de control de las actividades económicas en el interior de un territorio concreto,

---

<sup>47</sup> HOLMES Stephen y Cass R. Sunstein, *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. de Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, (Colección Derecho y Política), p. 86.

<sup>48</sup> *Ibidem.*, p 86.

premisa que considerando las verdaderas posibilidades de comercio existentes a nivel global, resulta cada vez más ficticia.”<sup>49</sup>

Aunado a que la misma también debe ser analizada a través de una evolución de la Administración Pública, cuyo antecedente es que la misma nació como una Ciencia; enfocada a la capacidad del Gobierno mismo para garantizar la adecuada organización de sus ciudadanos, así como que también se relacionaba con una adecuada organización de los recursos económicos tendientes al beneficio de estos, cuya concepción evolucionaría y daría origen a lo que conocemos como Administración Pública, la cual podemos definir como el campo de acción del mismo Gobierno, la cual implicaba una materialización del poder en beneficio del orden público a través de condiciones previamente determinadas, es decir, dentro de las mismas instituciones con las que ya contaba el Gobierno para hacer cumplir sus fines en el respectivo ámbito de su competencia.

No obstante a ello, este concepto se transforma a lo que se conoce como Nueva Gestión Pública, la cual consiste en involucrar ciertas cuestiones de ámbito privado a las de carácter público, ya que ella implica que además de una organización, exista por demás una plena dirección de los recursos, a través de una planificación de la fuerza de trabajo, gestión laboral, financiera, evaluación, organización, reorganización, tendientes a lograr los resultados deseados, es decir, hay una reestructuración interna del sistema mismo, a modo de ejemplo, ello se encuentra previsto en el presupuesto base cero que nació para los sectores empresariales, es decir, tiene un origen particular, que por su naturaleza, si buscáramos trasladarlo al sector público implicaría “(...) la idealización de los valores sociales como intento de justificar gastos excesivos o

---

<sup>49</sup> HALLIVIS Pelayo, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, México, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2003, p. 59.

poco fructuosos.”<sup>50</sup> Lo anterior es así, ya que ello implicaría partir de predecir lo que necesita gastar cada sector, sin tomar ejercicios fiscales previos.

Ahora bien, el concepto Estado también evoluciona y este como se ha dicho “(...) no sólo tiene que desempeñar el papel de promotor del desarrollo, sino que también, para ello mismo, debe fungir como eficaz reductor de desigualdades sociales y de igualador de oportunidades de desarrollo entre su población.”<sup>51</sup> Por lo que para ello existen determinados mecanismos a los cuales los Estados han buscado generar mayores índices igualdad; uno es la educación y el otro es el tema de salud, al menos por lo que hace a México, cuyo análisis no se evaluara.

Ahora bien, retomando la idea de un Estado benefactor, el maestro Alejo Martínez Vendrell, explica que “(...) de acuerdo con la Ley de Gerschenkron, entre más tardía es la recuperación del atraso e incorporación al Primer Mundo, más importante se vuelve la participación e impulso del aparato gubernamental.”<sup>52</sup> Razón por la cual, considero que existe un mayor grado de intervención de este tipo de Estado, tendiente a un bien común como una forma de proteger ciertos valores como derechos de carácter interno, sin olvidar que proteger estos, implicaría un costo, ya sea que el Estado interfiera directamente, o bien, estimule una alternativa para proteger estos derechos, y así este pueda intervenir o no en determinadas situaciones específicas, por lo que consecuentemente existe la idea de que el Estado gastaría más con su

---

<sup>50</sup> MARTÍNEZ Vendrell, Alejo, *Posibilidades de implantar a cabalidad un Presupuesto Base Cero (I)*, 13 de Abril de 2015, Recuperado de <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3771233.htm>

<sup>51</sup> MARTÍNEZ Vendrell, Alejo, *Estamos poniendo la carreta adelante de los bueyes*, El Sol de México, 07 de octubre de 2013, Recuperado de: <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3148276.htm>

<sup>52</sup> MARTÍNEZ Vendrell, Alejo, *Aparato gubernamental honesto y eficiente*, El Sol de México, 15 de Julio de 2013, Recuperado de: <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3053559.htm>

acción, que con su omisión de proteger los mismos derechos, por ello se dice que el Estado garantiza el reconocimiento de la libertad individual de las personas, pues ella no implica el Gobierno haga algo y por tanto, no existan mayores costos o gastos que efectuó este.

En razón de lo anterior, a nivel internacional la OCDE implementa el llamado índice de Gini que mide el grado de igualdad y desigualdad, en relación a los países que son parte de esta organización, donde el mismo toma como base la recaudación antes del ejercicio del gasto público, donde casi de manera general los países miembros se encuentran en igualdad de circunstancias, pero una vez que se lleva a cabo dicho ejercicio del gasto público, se muestra como algunos países son mejores redistribuyendo la riqueza, en torno a su sociedad, en cuyo caso debe analizarse que falla presenta cada sistema en particular, además de ello, a tales circunstancias se contraponen los organismos internacionales financieros, ya que ellos han implementado modelos de austeridad y disciplina en las finanzas de los Estados que requieren el apoyo de estos, específicamente Banco Mundial y Fondo Monetario Internacional<sup>53</sup>, cuyo

---

<sup>53</sup> Ejemplo de ello y una forma en como dichos organismos internacionales operan a través de una lógica de recuperación de la inversión, beneficiando solo a un grupo minoritario y no así a una comunidad o sociedad en general, puede suscitarse en el tema del agua, para ello Vandana Shiva, explica que “(...) En la mayoría de los casos, los proyectos hídricos gigantescos benefician a los poderosos y despojan a los débiles. Incluso si tales proyectos se financian públicamente, sus beneficiarios principales son las constructoras, las industrias y los agricultores comerciales. Si bien la privatización suele cubrirse de retórica sobre la desaparición del papel del Estado, lo que en realidad vemos es una intervención estatal cada vez mayor en la política del agua que viene a trastocar el control de la comunidad sobre los recursos hídricos. Las políticas impuestas por el Banco Mundial y las reglas de liberalización comercial esbozadas por la Organización Mundial de Comercio (OMC) crean una cultura aplastante de estados corporativistas en todo el mundo...” Así como que “(...) El Banco Mundial no sólo ha desempeñado un papel fundamental en la escasez y contaminación del agua, sino que ahora está transformando esa escasez en una oportunidad de mercado para las empresas del agua.” Es decir, que a dichos organismos internacionales, sólo les importa buscar políticas que beneficien al sector privado, lo que nos deja considerar que si bien los ciudadanos deben contribuir al gasto público y este tiene como efecto cumplir con determinadas finalidades por parte del Gobierno en beneficio social y al no hacerse así para cumplir con una serie de obligaciones internacionales, mediante las cuales los Estados miembros destinan una parte de su recaudación y

enfoque no está destinado a un beneficio social, sino a preservar el capital destinado a otros fines más particulares, situación que se contrapondrá al bienestar de la sociedad, es decir, al bien común que cada Estado debe garantizar a su sociedad.

Por otra parte, no debemos olvidar que cuando determinados organismos privados para el cumplimiento de sus fines se encuentran exentos a cumplir con ciertas obligaciones fiscales, quién hace posible esto son los contribuyentes que cumplen precisamente con sus obligaciones tributarias, por lo que siempre debe existir una relación de dar y recibir, es decir que la sociedad pueda beneficiarse de dichos entes privados, y no sólo estos de la sociedad en su conjunto, es por ello que no debe olvidarse que todo derecho desde su protección implica un costo, además de condiciones necesarias para su ejercicio.

Por otro lado, pero a nivel nacional; en 1992 se aplicó por vez primera en México la llamada ENIGH, la cual es un instrumento que permite comprender la realidad económica social de los hogares mexicanos, a través de determinadas cifras, siendo este instrumento el encargado de diseccionar a los hogares mexicanos en déciles, clasificando a los mismos en diez niveles, siendo el nivel I el destinado a la parte más pobre y el X a los más ricos, que a decir de ello esto permite conocer en que gasta cada sección de la sociedad y de qué forma obtiene ingresos, lo cual puede repercutir en la política tributaria, ya que conocer estas cifras implica conocer un poco de la realidad, respecto a la economía de cada clase dentro de la estructura social, siempre que esos datos sean objetivos, y es que recordemos que las finanzas públicas están

---

consecuentemente al no verse reflejado ello en la sociedad, se advierte que el gasto público, pierda esa finalidad; es decir, que opere en beneficio de la sociedad, ya que en todo caso operaría en favor de un determinado grupo, por ello se dice que la recaudación es omnipresente.

Para más información, véase SHIVA Vandana, *Las Guerras del Agua; Privatización, Contaminación y Lucro*, trad. Susana Guardado, Buenos Aires, Siglo Veintiuno (Colección ambiente y democracia), 2003, 163 p.

encaminadas a lograr dos objetivos principales; uno es mejorar la recaudación y el otro es mejorar el ejercicio del gasto público.

Para finalizar este punto, si bien es cierto México ha buscado mejorar su nivel de recaudación, sea que fuera en beneficio social o no, a través de diversos impuestos y así poder obtener mayores ingresos, también lo es que referente a mejorar el ejercicio del gasto público, para lograr una mejor redistribución del ingreso, evitando la concentración de la riqueza en un solo sector de la población, no ha pasado mucho en realidad, pues no sólo se deben crear impuestos de manera casi desmesurada, o bien, mecanismos para obtener mayores índices de recaudación, ya que primero se requiere de una legitimación creada por el Estado, para que luego este pueda crear mayores mecanismos de recaudación, pues si bien se entiende es una obligación de los ciudadanos contribuir y el no hacerlo, dice la doctrina puede generar un daño mayor a la sociedad, en razón de que se le priva de recursos al Estado para cumplir con determinadas finalidades, luego entonces, es por ello que queda como facultad de la cámara de diputados velar por los intereses de estos<sup>54</sup> a través de la facultad de esta para aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación que se encuentra prevista en el artículo 74, fracción IV, de la CPEUM, primero debe existir dicha legitimación para recaudar.

Por lo que contraponiéndome a lo ya referido, sostengo que cuando un Gobierno no tiene legitimación en sus actos, ha fallado en mantener una concepción de dialogo, certeza y garantía en relación a su sociedad, por ello, antes que plantear una reforma fiscal, nuestro gobierno debería haber promovido una reforma de su funcionamiento interno y después haber buscado mejorar su recaudación, aunado al hecho de mejorar la redistribución de la riqueza y no solo la recaudación, ya que ello evita concentrar la riqueza en un determinado sector de la sociedad.

---

<sup>54</sup> El cual tiene un contexto histórico que no se abordara en el presente trabajo.

#### 1.4.3. Más allá de los efectos entorno a la Negativa Ficta.

En primer lugar, los alcances entorno a dicha figura denominada negativa ficta no se han precisado todavía de forma definitiva, ya que han surgido diversos criterios a través de los tribunales del PJF, por lo que pareciere el legislador a omitido tomar en consideración los alcances de dicha figura, tal es el caso del juicio contencioso administrativo, mediante el cual de la lectura efectuada a los artículos 16, fracción II, y 17, fracción I, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se desprende que el actor puede ampliar su demanda cuando la autoridad demandada acompañe a su contestación la constancia de la resolución administrativa y de su notificación, en relación a una negativa ficta impugnada en dicho juicio.

En relación a ello, de los referidos preceptos legales, la Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal, advierte que cuando la autoridad demandada emite y notifica al actor una resolución negativa expresa, al contestar la demanda en un juicio instaurado contra una negativa ficta, no es viable circunscribir el derecho del gobernado para combatirla en el plazo otorgado para la ampliación de la demanda.

Ello es así, ya que considera que tal acto es autónomo e independiente de la negativa ficta impugnada en el juicio de nulidad primigenio, aun cuando compartan los mismos antecedentes.

Asimismo, determina que el particular conserva su derecho a promover un juicio nuevo, plazo que se computará a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación de dicha resolución expresa dada a conocer con la contestación y su respectivo acuerdo, o en su caso, mediante una ampliación, pues así sostiene nuestro Alto Tribunal que si se estimara que la única vía

procedente para impugnar la resolución expresa es en la ampliación, se afectaría al gobernado, dejándolo en estado de indefensión.<sup>55</sup>

En virtud de lo anterior, consideró que si bien se señala que dicho acto, en relación a la resolución negativa expresa dada a conocer con la contestación es autónoma, ello nos deja considerar que pueda pasar lo siguiente; a) Se sobresee el primer juicio de origen, toda vez que el actor decidió combatir dicha resolución expresa dada a conocer en dicho juicio primigenio, impugnando otro, pues en caso de seguir el juicio, podrían emitirse sentencias contradictorias, salvo que conozca la misma Sala de dicho asunto; b) Se acumulan dichos juicios, ya que uno es antecedente directo de otro; c) Al ser el segundo autónomo, deben tramitarse ambos y a los mismos recaerles la sentencia respectiva que corresponda, por lo que continua el problema del inciso a), situaciones que en su caso no resolvió la Segunda Sala con tal criterio, motivo por el cual aún parece hay más que decir en relación a dicha figura.

Por su parte, otro criterio en relación a la figura en comento, es aquel que refieren los tribunales del PJF que; en primer instancia si bien es cierto el silencio administrativo produce efectos jurídicos consistentes en que el interesado deberá considerar que la instancia o petición realizada se resolvió en sentido negativo, al menos por lo que respecta al artículo 37 del CFF, para lo cual el particular podrá impugnar la resolución negativa ficta, esto con la finalidad de evitar que el mismo quede en estado de indefensión e incertidumbre jurídica, también lo es que señala que cuando la autoridad

---

<sup>55</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 52/2010 sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Mayo de 2010, Página: 839, de rubro: RESOLUCIÓN NEGATIVA EXPRESA. CUANDO LA AUTORIDAD DEMANDADA LA EMITE Y NOTIFICA AL ACTOR AL MOMENTO DE CONTESTAR LA DEMANDA EN UN JUICIO PRIMIGENIO INSTAURADO EN CONTRA DE UNA NEGATIVA FICTA, PUEDE SER IMPUGNADA MEDIANTE LA PROMOCIÓN DE UN JUICIO AUTÓNOMO O MEDIANTE AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA.

hacendaria inicia de oficio un procedimiento administrativo, su actuación dentro de éste tiene una sujeción generalizada y absoluta al ordenamiento jurídico que la regula, es decir, se rige únicamente de acuerdo con éste y con la finalidad del interés general que la motiva.<sup>56</sup>

Motivo por el cual, si bien en ambas figuras existe un silencio administrativo también lo es que, en el segundo caso, no basta para atribuirle, supletoriamente y por analogía, los efectos y consecuencias del artículo 37 mencionado a la falta de respuesta a una promoción presentada por un particular dentro de un procedimiento, ya que no existe identidad jurídica sustancial, en consecuencia, no es posible impugnar la abstención de la autoridad como una resolución negativa ficta mediante juicio contencioso administrativo, pues no existe ella.

Lo anterior es así, en razón de que si atendemos muchas veces a la complejidad que presenta una petición, cada una puede requerir de un mayor número de días por parte de la autoridad para atender a lo pedido y así poder formular esta una respuesta congruente a ello, ya que en todo caso recordemos que cada petición debe atenderse de forma casuística para cada situación en particular, más aún cuando la autoridad está realizando las gestiones necesarias, para atender el procedimiento que se originó con una determinada solicitud, instancia o petición y por la cual consecuentemente puede requerir de un mayor lapso de tiempo para atender la causa de pedir.

En este mismo sentido, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que situación similar sucede con los órganos jurisdiccionales, ya que los procedimientos ventilados ante estos o aquellos

---

<sup>56</sup> Ello se encuentra contenido en la Tesis Aislada: (I Región) 8o.52 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Decima Época, Libro 42, Mayo de 2017, Tomo III, Página: 2009, de rubro: NEGATIVA FICTA. NO SE CONFIGURA ANTE LA FALTA DE RESPUESTA A UNA PROMOCIÓN DE UN PARTICULAR EN UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO INICIADO DE OFICIO POR LA AUTORIDAD HACENDARIA.

seguidos ante autoridades que realicen funciones materialmente jurisdiccionales, se rigen únicamente bajo las garantías previstas en los artículos 14 y 17 de la CPEUM, así como las que desarrollan dichos derechos en la legislación secundaria; por ello, sostiene la inadmisibilidad jurídica, en relación a la omisión de dar respuesta a una petición en términos del artículo 8o. constitucional, cuando el particular eleva una solicitud a un funcionario público dentro de cualquiera de estos dos ámbitos.

Ello es así, porque el artículo 8o. constitucional impone a la autoridad la obligación de dar respuesta, en breve término, a la solicitud formulada por un particular; por su parte los artículos 14 y 17 constitucionales regulan cuestiones procesales como el debido proceso o el derecho de acción, a través de los cuales se busca obtener una decisión en la que se resuelvan de forma completa las pretensiones deducidas, mediante el cumplimiento de las formalidades esenciales del procedimiento y determinados principios como el de exhaustividad, congruencia, etc.<sup>57</sup>

Aunado al hecho de que, por regla general, el amparo indirecto sería improcedente, pues si se trata exclusivamente de un reclamo dentro de un procedimiento respecto al derecho de petición, el cual no deja sin defensa al quejoso ni puede verse de forma autónoma, debe considerarse que se trata de una violación de carácter adjetivo conforme a la cual tienen que atenderse las

---

<sup>57</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial: 1a./J. 7/2015 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, Abril de 2015, Tomo I, Página: 480, de rubro: DERECHO DE PETICIÓN. LA OMISIÓN DE DAR RESPUESTA A UNA SOLICITUD DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO JURISDICCIONAL O ADMINISTRATIVO SEGUIDO EN FORMA DE JUICIO NO PUEDE RECLAMARSE DE MANERA AUTÓNOMA.

reglas establecidas en la legislación ordinaria para el efecto de obligar a la autoridad a dar respuesta a la petición realizada.<sup>58</sup>

Otro criterio, en que resultaría improcedente el juicio contencioso administrativo federal, es en contra de la resolución negativa ficta derivada de la solicitud de certificación y rectificación de declaraciones, por no ser una resolución administrativa que produzca afectación en materia fiscal.

Lo anterior es así, ya que conforme a la Tesis Jurisprudencial por Contradicción PC.I.A. J/93 A (10a.), sustentada por el Pleno de Circuito en Materia Administrativa del Primer Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 38, Enero de 2017, Tomo III, Página: 1786, de rubro: RESOLUCIÓN NEGATIVA FICTA DERIVADA DE LA SOLICITUD DE CERTIFICACIÓN Y RECTIFICACIÓN DE DECLARACIONES FISCALES. AL NO PRODUCIR AFECTACIÓN EN MATERIA FISCAL, ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL PROMOVIDO EN SU CONTRA, se desprende que los particulares tienen la obligación de autodeterminarse en relación a sus obligaciones fiscales, conforme al artículo 6o. del CFF.

No obstante a lo anterior, ello no implica que el simple hecho de presentar las declaraciones correspondientes por el particular generen una afectación a su esfera jurídica tributaria, pues en todo caso, ese tipo de perjuicio surge cuando se liquida un crédito fiscal por el incumplimiento de las cargas tributarias en ejercicio de la facultad discrecional de la autoridad administrativa de vigilar el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, es decir, que

---

<sup>58</sup> Ello se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial: 1a./J. 8/2015 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 17, Abril de 2015, Tomo I, Página: 478, de rubro: AMPARO INDIRECTO. ES IMPROCEDENTE CUANDO SE RECLAMA UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 8o. CONSTITUCIONAL DENTRO DE UN PROCEDIMIENTO JURISDICCIONAL O ADMINISTRATIVO SEGUIDO EN FORMA DE JUICIO (LEY DE AMPARO ABROGADA).

ejerza sus facultades de comprobación, sin embargo, en dicha jurisprudencia se reconoce el derecho de los contribuyentes a solicitar a las autoridades tributarias la confirmación y rectificación de las declaraciones de impuestos, sin que ello implique que la falta de contestación a la petición relativa, por si misma implique una afectación en materia fiscal.

En razón de que en realidad, lo que genera ese perjuicio, en todo caso sería la determinación de una obligación con motivo de dicho ejercicio y no así dicha omisión, lo que equivale a decir que el contribuyente al tener la obligación de estar al tanto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no es posible este intento cubrir tal error provocado por él, mediante este tipo de solicitudes presentadas ante la autoridad, más aún cuando no existe alguna sanción o un crédito fiscal determinado de tales omisiones, por lo que podría decirse se castiga al particular en relación a dicha omisión al no determinar correctamente su situación fiscal, en relación a tener por no configurada una negativa ficta, ello es así ya que la falta de pericia al no determinarse correctamente implica un daño al Estado en el sentido de privar a este de una parte de la recaudación que le correspondería si lo hubiera hecho correctamente, aunado al hecho que la misma sirve para el cumplimiento de determinadas finalidades con las cuales se beneficia a la sociedad, lo equivale a ponderar el daño que se le puede generar a la misma con dicho error.

En tanto que, como señala dicho criterio jurisprudencial el legislador estableció claramente el tiempo en el cual debe concluir el ejercicio de esas atribuciones la autoridad, atendiendo, entre otras cuestiones, al tipo de sujeto pasivo de la relación fiscal, su situación frente al ordenamiento jurídico, sus relaciones comerciales y su residencia, aunado al hecho de que ello no solamente implica obligar a ejercer una facultad discrecional, sino reducir los plazos con los que cuenta la autoridad para verificar, si lo estima pertinente, el acatamiento estricto de las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes.

Por lo que en razón de ello, muchas veces la negativa ficta resulta ser una figura tan extensa, en cuanto a sus efectos, en cuyo caso el legislador ha sido omiso en precisar sus alcances concatenándolo con otras figuras jurídicas, tal es el caso del Capítulo V referente a la medición fiscal, figura que se anexa al Código Fiscal para la Ciudad de México, mediante el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del CFF, publicado en la gaceta oficial con fecha 29 de diciembre de 2006, en el que el artículo 111 Bis de dicho ordenamiento otorga la posibilidad de los contribuyentes a solicitar la adopción de un acuerdo de mediación, siempre que sean objeto de facultades de fiscalización y ellos no estén de acuerdo con los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial, acta final, oficio de observaciones o en la resolución provisional, que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, cuyo acuerdo será definitivo en relación a dichos hechos u omisiones como lo refiere el artículo 111 sextus de dicho ordenamiento fiscal, mismo que podrá solicitarse en cualquier momento desde el inicio de las facultades de fiscalización, hasta la notificación de la resolución que determine las contribuciones omitidas, siempre que ya exista una calificación de la autoridad revisora en relación a dichos hechos u omisiones.

No obstante a lo anterior, pudiéramos considerar que dicho acuerdo de mediación presentado ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente y no resuelto en el plazo de cuatro meses en que marca el artículo 54 del CFCDMX sin que se hubiera notificado, nos deja cuestionarnos si, ¿ello originaría una resolución favorable a los intereses del particular que lo presento por el silencio de dicha autoridad?, pues, dicho Código no hace manifestación alguna al respecto.

En virtud de lo anterior, no debemos olvidar que el artículo 55 de dicho ordenamiento legal excluye determinados casos en que manifiesta que no operará la resolución afirmativa ficta cuando el interesado hubiera formulado un escrito en relación a la autorización de exenciones de créditos fiscales, la

caducidad de las facultades de la autoridad, la facultad de revisión prevista en el artículo 111 de dicho Código, la prescripción o condonación de créditos fiscales, el otorgamiento de subsidios, disminuciones o reducciones en el monto del crédito fiscal, el reconocimiento de enteros, la solicitud de compensación, la devolución de cantidades pagadas indebidamente, la actualización de datos catastrales y consultas, o bien, cuando la petición se hubiere presentado ante autoridad incompetente o los particulares interesados no hayan reunido los requisitos que señalen las normas jurídicas aplicables.

Entendiendo así que el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo de cuatro meses, mientras no se dicte la resolución, o bien, el mismo puede esperar a que ésta se dicte.

Por otra parte, dicho acuerdo también implica que las autoridades fiscales no podrán desconocer los hechos u omisiones sobre los que versó el acuerdo de mediación, ni procederá el juicio de lesividad, salvo que se compruebe que se trata de hechos falsos.

Ahora bien, el contribuyente que opte por el acuerdo de mediación lo tramitará a través de la Procuraduría Fiscal, señalando los hechos u omisiones que se le atribuyen con los cuales no esté de acuerdo, expresando la calificación que, en su opinión, debe darse a los mismos, y podrá adjuntar la documentación que considere necesaria dentro de su escrito, motivo por el cual una vez recibida dicha solicitud por la Procuraduría Fiscal, está requerirá a la autoridad revisora para que, en un plazo de veinte días, contados a partir del requerimiento, manifieste si acepta o no los términos en que se plantea el acuerdo de mediación; señalando en todo caso los fundamentos y motivos por los cuales no se acepta, o bien, exprese los términos en que procedería la adopción de dicho acuerdo.

En caso de que la autoridad revisora no atienda tal requerimiento, la Procuraduría Fiscal le dará vista al superior jerárquico de aquella para que en un plazo de cinco días se emita el pronunciamiento respectivo, y si en virtud de ello, se desprende que persiste el incumplimiento se hará del conocimiento del Titular de la Secretaría con independencia de las responsabilidades administrativas que procedan, en cuyo caso, puede darse la situación en concreto de que está continúe con la omisión.

Motivo por el cual, podríamos preguntarnos ¿ello podría dar lugar a una negativa ficta, o bien, configurarse tal figura ante la Procuraduría Fiscal, si dicha dependencia no atiende dicha solicitud de acuerdo de mediación por el contribuyente?, más aún cuando el artículo 54 del CFCDMX hace referencia a que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de hasta cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución expresa, se considerará como resolución afirmativa ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios, por el silencio de las autoridades competentes y si en el caso particular, no se configura una negativa ficta, podría entenderse que si lo hace así un silencio con efectos positivos, por dicho silencio, figura que si se encuentra regulada por el CFCDMX y no como en el primer caso, que dicho Código es omiso en preverlo, de lo cual el legislador no hizo manifestación alguna.

Asimismo, corrobora lo anterior el caso de los Convenios para Evitar la Doble Imposición Tributaria, los cuales surgen con el ánimo de evitar actos de fiscalización en relación a cuando dos Estados gravan y buscan cobrar un tributo en materia federal que comparte características similares, en relación a un mismo sujeto pasivo, lo cual podría originar que se genere un doble pago por el contribuyente respecto a una misma actividad, y además de ello se regulan otros aspectos como lo son la evasión y elusión fiscal, los cuales permiten

sustraerse del cumplimiento de las obligaciones fiscales, uno a través de formas lícitas y el otro por conductas ilícitas.

Así es en el año de 1992 que el gobierno de México comenzó la celebración de este tipo de Convenios para evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal, incorporándose la posibilidad de alcanzar este tipo denominados de acuerdos mutuos respecto de la interpretación y aplicación de estos Tratados.

En este sentido, precisar en qué consisten los mecanismos alternos en materia tributaria como lo son los procedimientos de mutuo acuerdo o el arbitraje, contenidos en estos Convenios, resulta ser un tanto complicado, sobre todo para el caso particular del arbitraje en materia tributaria.

Ahora bien, estos procedimientos amistosos o de mutuo acuerdo, cuya finalidad es eliminar o aminorar la doble tributación internacional como consecuencia del intercambio de bienes y servicios y los movimientos de capitales, tecnologías y personas, beneficiando exclusivamente a las personas naturales o jurídicas, residentes o domiciliadas en alguno de los Estados Contratantes que se ven afectadas por esta doble tributación, se han creado como una forma de solucionar un conflicto suscitado entre diversas administradoras tributarias cuando la acción de dos o una de ellas puede producir una imposición no conforme con el convenio para evitar doble imposición, cuyo problema es que el mismo no obliga a llegar un resultado, toda vez que no existe plazo legal alguno para resolver dicho conflicto que se presente en relación a los referidos Convenios, en cuyo caso, ello presupone que queda a voluntad de las administradoras resolverlo.

Por otra parte, dicho procedimiento no toma en consideración al contribuyente, ya que si bien dicho procedimiento puede ser propuesto<sup>59</sup> por

---

<sup>59</sup> Ahora bien, para ser admitida la petición de que se trate por el contribuyente en relación a dichos convenios, está si se encuentra sujeta a una temporalidad, es decir,

uno, lo cierto es que finalmente debe forzosamente intervenir la autoridad administrativa de que se trate, llevándose a cabo una especie de negociación entre las administradoras de los diversos Estados, sin tomar en consideración el impacto que tales decisiones pueden tener en relación al contribuyente y por otra parte este no tendría garantía plena de que se resuelva lo pedido por él, en razón de ello supongamos que el contribuyente presenta una solicitud de que se inicie este procedimiento de mutuo acuerdo ante la administradora de su país y está no resuelva nada, por ello nos preguntamos ¿podrá configurar ello una negativa ficta y obligar con la resolución definitiva a que la autoridad le conteste, bajo la premisa de que a toda solicitud presentada por los particulares debe recaer una respuesta en los mismos términos en que se formuló?.

En virtud de lo anterior, si bien es cierto la Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo, en su artículo 25, variante B, 5, inciso b), establece que si en la resolución de los procedimientos de mutuo acuerdo existieran cuestiones no resueltas dimanantes del caso, las mismas serán sometidas a arbitraje si una

---

que debe ser presentada dentro de los tres años siguientes a la primera notificación de la medida que dé origen a la imposición no conforme a las disposiciones del Convenio por parte del contribuyente, para lo cual se evidencia un desequilibrio entre las partes que pueden intervenir en este mecanismo, cumpliendo dicha petición determinadas formalidades como es el caso de que sea por escrito, debiendo declarar los fundamentos por los cuales se solicita la revisión de dicha imposición, presentada ante la administradora de que se trate y dicha precediera a iniciar tal procedimiento, que de resolverse y no se solucionarán determinados temas en dicha resolución planteados por el contribuyente, por lo que ante tal arbitrariedad, surge otro mecanismo alterno de solución de controversias como es el caso del arbitraje en materia tributaria, para suplir dichos argumentos planteados por el contribuyente y no resueltos.

Una forma de suplir tal arbitrariedad, puede ser que dicho procedimiento se convierta en una mera instancia consultiva, por medio de la cual se busque crear instancias no vinculantes a los particulares, con la finalidad de no sujetarlos al arbitrio de los administradoras de los Estados, tomando ciertos antecedentes como lo son los modelos creados por la Sociedad de Naciones (1928), Congreso de la IFA (1951) y el de la Cámara de Comercio Internacional (1966).

de las autoridades competentes así lo solicita, por lo que es dable concluir que continua el mismo problema de exclusión al contribuyente, pues en todo caso este no intervendrá en el mismo procedimiento arbitral, sin embargo, aunque interviniera, el mismo laudo arbitral no es obligatorio para las administradoras, pues parece asemejarse el mismo a una determinación de experto, con la característica esencial que la misma si resuelve cuestiones jurídicas y no técnicas como en dicha determinación.

Por tanto, lo anterior desnaturaliza esta vinculatoriedad y definitividad de dicha resolución, en cuyo caso el particular tendrá los mecanismos de defensa internos para manifestarse al respecto, lo cual nos lleva a considerar si ¿habrá un fallo a su favor de este particular de modo interno emitido por alguno de los tribunales del PJF?, y en su caso que limite tendría el mismo, más aún cuando queda protegida la figura de fisco por la importancia económica que representa su recaudación.

Aunado al hecho de que, ello corrobora el gran campo de protección en relación a la materia tributaria, como un velo protector del Estado en relación a su facultad de imponer tributos, a través de su órgano encargado de ello, motivo por el cual pareciere impera en materia tributaria un conflicto entre fisco y contribuyente a través de decisiones tomadas de forma unilateral para regular este tipo de conflictos en materia fiscal, en relación a proteger la potestad tributaria del Estado mismo, por lo que todavía hay mucho que decir entorno a la materia tributaria, de la cual sólo tomamos una breves consideraciones.

## **CAPÍTULO II. ANTECEDENTES DE LA CONSULTA FISCAL.**

En primer lugar, determinar la naturaleza jurídica de la figura instituida en el ordenamiento jurídico mexicano como consulta fiscal, después de las múltiples reformas derivadas del uso excesivo y casi desmedido de los contribuyentes quienes buscaron declarar inconstitucional una ley fiscal, a través de esta figura, siendo ello el origen al conflicto suscitado entre fisco-contribuyente, por lo que resulta de importante análisis como es que la misma figura jurídica quedo instituida en nuestro ordenamiento jurídico como un derecho positivo, no vigente.

Es por ello que, si bien ante la complejidad de la materia fiscal, hizo que se instituyera en el ordenamiento jurídico positivo mexicano, la figura denominada consulta fiscal como un derecho de ámbito normativo que permite a los gobernados conocer cuál es el criterio de la administración en relación con una determinada operación fiscal.

Por lo que es, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que regula dicha figura denominada consulta fiscal, la cual parte del ejercicio del derecho de petición, previsto en el artículo 8o de la CPEUM, esto es que el particular pueda solicitar a la autoridad administrativa exprese el criterio que tiene sobre determinada situación fiscal que manifieste el mismo, siempre que sea sobre una determinada situación real y concreta presentada de forma individual.

Además de ello, nuestro Alto Tribunal emitió diversos precedentes derivado del abuso de los contribuyentes en el uso de esta figura, ya que pretendieron se declarará la inconstitucionalidad de una ley tributaria a través de la misma figura, situación que quedó excluida con las reformas de 2007, en razón de que el tema de constitucionalidad de leyes estaría únicamente reservado de manera única y exclusiva al Poder Judicial de la Federación.

Bajo esta guisa, el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, establece que la validez constitucional de una contribución depende de que la misma cumpla ciertos requisitos como lo son: que sea establecida en ley; sea proporcional y equitativa, y se destine a cubrir el gasto público, por lo que si se controvierte alguno de los elementos esenciales del tributo, ellos encuadran en el primer requisito esencial de que no existe tributo sin ley que lo exprese, razón por la cual, si la consulta formulada se refiere a que una contribución carece de alguno de estos requisitos, es indudable que en tal consulta se está planteando la inconstitucionalidad de la norma que rige al tributo.

En este contexto, con la exposición de motivos de la reforma de 2007 a dicho precepto, se dejó en claro que si bien el particular ejerce su derecho de petición consagrado en la Constitución Federal, mediante dicha figura, la misma no necesariamente refleja la verdadera situación económica del contribuyente, por la que en realidad el fisco pueda tener una verdadera apreciación de los hechos sobre los que verse la consulta fiscal.

Por lo que, condicionar la sola respuesta de la autoridad administrativa a que esta aplique su criterio al contribuyente, y señalar que éste será el momento preciso en que la misma resolución pueda ser impugnada por el particular, deja en estado de indefensión al contribuyente, o bien, limita su derecho de defensa, o al menos eso se planteó durante su momento, aunado al hecho de que el silencio de la autoridad no configuraría una negativa ficta.

No obstante ello, esta demás decir que se necesitaba que la consulta fiscal formulada en términos del artículo 34 del CFF, debería reunir una serie de requisitos para que la autoridad pudiera pronunciarse al respecto y en caso de resolverla, la misma solo era vinculante hasta en tanto se aplicaran los lineamientos establecidas como respuesta a la misma, por tanto dicha figura quedo con diversas complicaciones prácticas, de los cuales se evidenciarán algunas de las principales en este capítulo.

2.1. La consulta fiscal a la luz de los diversos criterios jurisprudenciales emitidos por el Poder Judicial de la Federación.

En este sentido, previamente a la reforma del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del primero de enero de dos mil siete, los criterios emitidos por la autoridad fiscal al dar respuesta a una consulta fiscal vinculaban al particular que la formuló, por lo que podían impugnarse, siendo una característica propia de esta figura que dichas resoluciones recaídas como respuesta eran considerados una instancia, ello es así ya que el artículo 34 hasta el año de 2004 señalaba lo siguiente:

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

(ADICIONADO, D. O. F. 5 DE ENERO DE 2004) Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

(ADICIONADO, D. O. F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997) La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

(REFORMADO, D. O. F. 5 DE ENERO DE 2004) El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”<sup>60</sup>

---

<sup>60</sup> Código Fiscal de la Federación, Diario oficial del Federación, Estados Unidos Mexicanos, 31 de diciembre de 1981.

En virtud de la anterior transcripción, se desprende que la consulta fiscal debe plantearse sobre situaciones reales y concretas, formuladas de manera individual por el particular y, consecuentemente la consulta formulada en dichos términos daba como resultado que la autoridad tuviera la obligación de contestar la misma, no obstante a ello la resolución recaída a dicha consulta debía ser emitida por una autoridad competente, lo que originaba que la misma otorgará derechos al particular, siempre que se tratará de una resolución favorable.

Asimismo, se desprende que el segundo párrafo adicionado el cinco de enero del año dos mil cuatro al artículo 34 del CFF, manifestaba la posibilidad de que la misma norma no prohibía que los particulares pudieran efectuar una consulta respecto a la interpretación o aplicación directa de la Constitución.

Más aún, en caso de una omisión de la autoridad de efectuar dicha contestación, podía configurarse una negativa ficta en términos del artículo 37, primer párrafo del mismo ordenamiento fiscal, por lo que su impugnación no presentaba demasiados requisitos como a la fecha sucede y que dejaron en inaplicación dicho precepto como derecho positivo, no vigente.

Por otra parte, en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del primero de enero de dos mil siete, el legislador estableció que ya no serían obligatorias para los particulares, dichas respuestas recaídas a la consulta fiscal, siendo que la misma no incide en la esfera jurídica del gobernado, al no ser la misma una resolución definitiva susceptible de impugnarse mediante los medios de defensa establecidos en ley, más aún cuando se pretendía que rigiera el principio de autodeterminación de los tributos, ya que la esfera jurídica de éste se afectará hasta que la autoridad aplique los criterios relativos en una resolución definitiva; siendo este el

momento procesal en que puede controvertirse la respuesta que recaiga a las consultas fiscales.<sup>61</sup>

Es por ello que, si se presentaba una consulta anterior a la reforma que entraría en vigor para 2007, contrario a lo que el Administrador General Jurídico y el Administrador General de Grandes Contribuyentes, ambos del Servicio de Administración Tributaria habían señalado con el oficio 325-SAT-09-IV-F-72090 por el que establecieron una serie de lineamientos para constituir una simple expectativa de derechos del contribuyente para impugnar una consulta fiscal<sup>62</sup>, que no fue impugnada anterior a dicha reforma, se desprende que la misma consulta debía resolverse con las normas aplicables en el momento en que se presentó la consulta, ya que de otra forma podría suceder que la contestación no fuese congruente con la situación consultada por estar fundada en preceptos legales distintos a la fecha en que se presentó la consulta y ello por consecuencia sería contradecir el principio de congruencia que debe existir, siendo dicho principio aquel referido a que para toda consulta

---

<sup>61</sup> Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 112/2009, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXX, Septiembre de 2009, Página: 473, de rubro: "CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE DESDE EL 1o. DE ENERO DE 2007, AL MODIFICAR LOS EFECTOS DE LAS RESPUESTAS QUE RECAEN A AQUÉLLAS, ES CONGRUENTE CON LA REGULACIÓN EN MATERIA FISCAL Y CON EL PRINCIPIO DE AUTODETERMINACIÓN DE LOS TRIBUTOS.

Así como la diversa Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 131/2011, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 1178, de rubro: CONSULTA FISCAL. NATURALEZA JURÍDICA DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007.

<sup>62</sup> *Vid. Infra.*, pág. 121.

debe emitirse una respuesta congruente a está, entendiéndose por la misma la relación lógica que debe existir entre lo consultado y la resolución emitida.<sup>63</sup>

Lo anterior es así, ya que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos<sup>64</sup> con anterioridad a su entrada en vigor, máxime que la anterior disposición beneficiaba a los particulares, en primer lugar, porque la vinculaba con la autoridad, si y solamente si se cumplían con los supuestos señalados en la misma, esto es que la consulta fiscal se refiriera a situaciones reales y concretas, otorgando derechos al contribuyente que la formulo individualmente y fuera emitida por autoridad competente y, en segundo, porque la respuesta podía impugnarse ante el Tribunal Federal de

---

<sup>63</sup> Sirve de apoyo a lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 130/2011, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 1178, que es del rubro siguiente: CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA A ÉSTA DEBE FUNDARSE EN LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS VIGENTES EN EL MOMENTO EN QUE SE REALIZÓ.

<sup>64</sup> Referirnos a dicha teoría implica no solo tomar en consideración que se entiende por derecho adquirido o en su caso expectativa de derecho, ya que debe tomarse en consideración un tercer elemento como lo es una facultad legal de la cual derivan estos, así entendemos que según Bonnacase, señala que; “(...) *Derechos adquiridos son aquellos que han entrado a nuestro dominio y, en consecuencia, forman parte de él y no pueden sernos arrebatados por aquel de quien los tenemos.* Por expectativa Merlin explica: *la esperanza que se tiene, atendiendo a un hecho pasado o a un estado actual de cosas, de gozar de un derecho cuando éste nazca. La facultad es el derecho generado al realizarse la esperanza que puede derivar de la voluntad más o menos contingente del hombre o de una ley, que en todo tiempo puede ser derogada por su autor.*” Para más información véase PENICHE Bolio, Francisco J. *Introducción al Estudio del Derecho*, 20ª ed., México, Porrúa, 2011, p.184. Así un derecho adquirido, es aquella facultad que la persona ya posee por haber actualizado el supuesto normativo previsto en ley, en virtud de la cual nacen una serie de consecuencias jurídicas entorno a la misma y por su parte una expectativa de derecho es una esperanza de que el sujeto de que se trate actualice dicho supuesto normativo y en todo caso, se produzcan las consecuencias jurídicas establecidas en ley, en cuyo caso ambos supuestos requieren de una norma preexistente de la cual nazca dicho supuesto normativo, por la cual se produzcan las consecuencias jurídicas establecidas en ley o en su caso nazca la esperanza de que se produzcan las mismas.

Justicia Fiscal y Administrativa<sup>65</sup>, cuestiones que en la especie no contempla el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2007.<sup>66</sup>

En este sentido, la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 172/2008, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVIII, Diciembre de 2008, Página: 243 , que es del rubro y letra siguientes, señala que:

“(…) CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007).

El referido numeral respeta el derecho de petición previsto en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues establece el derecho del contribuyente a realizar consultas ante la autoridad fiscal, y obliga a ésta a emitir una respuesta congruente con lo solicitado.”

De la anterior transcripción, se desprende que el artículo 34 del CFF, en principio, no viola el derecho de petición consagrado en el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ya que el mismo otorgaría el derecho al particular de formular una consulta ante la autoridad fiscal, obligando a la misma a dar respuesta a lo planteado, respetando la congruencia entre las mismas, sin que el silencio de la autoridad produjera una

---

<sup>65</sup> Cabe destacar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cambio su nombre a partir de la reforma constitucional mediante decreto publicado en el DOF el 25 de mayo de 2015 y consecuentemente con la LOTFJA publicada en el DOF el 18 de julio de 2016 al ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a partir de dicho año.

<sup>66</sup> Robustece lo anterior la Tesis: Jurisprudencial: 2a./J. 129/2011, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIV, Septiembre de 2011, Página: 1179, que es de rubro siguiente: CONSULTA FISCAL. SI SE FORMULÓ EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y SE RESOLVIÓ CON BASE EN ESE NUMERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, SE PRESENTA UNA APLICACIÓN RETROACTIVA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO.

negativa ficta, en términos del artículo 37 del CFF, es decir, no quedaba respetado en término de tres meses que la autoridad tenía para dar contestación a lo planteado en una consulta fiscal, ya que además quedaba solamente obligada si se cumplían con los requisitos que señalaba el referido artículo 34 del CFF, más aún cuando se determinó que la consulta fiscal solo es la simple respuesta de un criterio a aplicar y no una manifestación de la voluntad de la autoridad, misma que se expresa hasta la emisión de una resolución definitiva que contenga dichos criterios a aplicar.

## 2.2. Desnaturalización del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación después de la reforma implementada para 2007.

Para demostrar que los argumentos esgrimidos para impulsar la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, dejó en completo estado de indefensión a los particulares al condicionar su impugnación hasta el momento en que se apliquen los argumentos esgrimidos en la respuesta que recayera a la consulta fiscal, la misma se combatió a través de tres aspectos a saber, por un lado la falta de seguridad jurídica, ya que si bien, por un lado subsiste la obligatoriedad por parte de las autoridades para contestar, la sola espera que debe hacer el particular hasta que se le aplique el contenido de la respuesta recaída a la consulta fiscal por parte de la autoridad, lo deja en un estado de inseguridad, de ahí que en este sentido, bajo la misma hipótesis señalada, la misma trae como consecuencia que esperar a que dicho momento acontezca limita la garantía de audiencia y acceso a la justicia para el particular ya que finalmente, se adujo que dicho suceso trae como resultado la falta de certeza e igualdad jurídica entre las partes.

Es por ello que contrario a lo anterior, el otrora Ministro Sergio A. Valls Hernández, en el Amparo en Revisión 1106/2007 con la sentencia de treinta de enero de dos mil ocho, determino que ello no es así, ya que en todo caso las resoluciones desfavorables a los particulares, cuya única situación es la que

puede afectarles, la misma será impugnabile por los medios de defensa establecidos en las disposiciones fiscales aplicables, siempre que las autoridades apliquen la respuesta a una resolución, la cual en este momento será definitiva para el particular, así como que tampoco queda al arbitrio de la autoridad determinar en qué momento ejerza sus facultades de fiscalización y aplique dicho criterio, pues las mismas quedan delimitadas, por los términos que señala el artículo 67 del CFF, situación que no limita al contribuyente acudir ante las autoridades jurisdiccionales y manifestar lo que a su derecho convenga, es por ello que escogimos tres vertientes para explicar lo anterior, como a continuación se desglosarán:

a) El acceso a la justicia dentro de la figura denominada consulta fiscal, dentro del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

En primer lugar y contrario a lo señalado anteriormente, el PJJ emitió diversos criterios por los que lo anterior, no era del todo preciso y acertado, ya que se dice que lo anterior no viola la garantía de acceso a la justicia contenida en el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que en términos del referido artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, tales consultas no son actos vinculatorios que produzcan efectos en la esfera jurídica de los gobernados, además de que en todo caso la afectación al acceso a la justicia se daría cuando el gobernado no pudiera impugnar una resolución en la cual se le estuviera determinando una situación que afecte algún derecho, de ahí que sea este el momento en que un acto administrativo le cause agravio.

Para ello al no existir la falta de afectación en la esfera jurídica del contribuyente, es posible señalar que la misma no será de conocimiento de los tribunales competentes para conocer de la misma, puesto que no existe afectación alguna que alegar, más aún no existe materia de litis, ya que como señala expresamente el mismo precepto, será hasta el momento en que se le aplique el contenido de la respuesta recaída a la consulta fiscal que afecte la

esfera jurídica del particular y de ahí que al existir dicha afectación, el mismo pueda interponer los medios de defensa que la ley prevé, a saber juicio contencioso administrativo o recurso de revocación.

En virtud de lo anterior, el otrora Ministro Sergio A. Valls Hernández al resolver el Amparo en Revisión 1106/2007 donde se controvertió la constitucionalidad del artículo 34 del CFF, publicado el veintisiete de diciembre de dos mil seis, en el DOF, determino con relación al referido tema que el acceso a la justicia, no se transgrede toda vez que el contribuyente podrá impugnar por los medios de defensa establecidos en Ley, las resoluciones desfavorables hasta en tanto la autoridad aplique los criterios contenidos en dicha resolución, ya que consecuentemente esto implicaría la definitividad del acto y así será susceptible de ser impugnado, ya que el momento en que la autoridad pueda ejercer sus facultades de fiscalización<sup>67</sup> y una vez concluida esta aplique dicho criterio con la determinante del crédito fiscal que en su caso emita, queda limitada a un determinado lapso de tiempo que en todo caso será de cinco o diez años dependiendo de los supuestos establecidos en el artículo 67 del CFF.

Posteriormente, robustecería lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 1a./J. 21/2009, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Marzo de 2009, Página: 91, de rubro y textos siguientes:

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

---

<sup>67</sup> Emilio Margáin, señala que; “(…) toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas las obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.” Para más información véase MARGÁIN Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 1.

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

En razón de lo anterior, se desprende que la respuesta que recaiga a la misma, constituye un medio de certeza en cuanto al criterio sostenido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en relación con una situación real y concreta.

Razón por la cual, ello no implicaría una afectación jurídica, puesto que “(...) en el caso de que las respuestas a las consultas sean desfavorables a los intereses de los contribuyentes, que es cuando le pudiera afectar no impugnarlas, en dicho momento, no son vinculantes para éstos, ya que sólo podrán impugnarse por los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, cuando las autoridades apliquen dicho criterio en una

resolución definitiva; sin embargo, ello no trasgrede las garantías de acceso a la justicia ni de seguridad jurídica.”<sup>68</sup>

Luego entonces *a contrario sensu* las respuestas favorables a los particulares si pueden ser controvertidas por las autoridades respectivas, mediante el juicio de lesividad a que se refiere el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, no obstante a ello dicho juicio no queda a la arbitrariedad de la autoridad el dictarlo, ya que la procedencia de la acción de lesividad, presupone necesariamente la acreditación de una participación dañina cometida en perjuicio del Estado, que, en aras de la mencionada garantía de seguridad jurídica, debe ser probada plenamente por la autoridad accionante<sup>69</sup> que será aquella que ejecute dicha resolución favorable al particular, es decir, debe probarse la mala fe del mismo, por lo que de lo contrario ello implicaría que la autoridad actué arbitrariamente, situación que no acontece en el caso con el contribuyente cuando dichas resoluciones sean desfavorables, lo cual origina un desequilibrio entre fisco y contribuyente, en relación al derecho de acción que tiene cada uno para controvertir la resolución respectiva.

Por lo que en atención a dicho criterio existe una desproporción en relación a los medios de defensa que prevé la ley, ello derivado de que con tal distinción, parece ser que solo se busca proteger a las autoridades fiscales, otorgándoles una mayor protección a estas y no así al contribuyente, ya que ellos deben esperar se aplique ese criterio en una resolución definitiva, para lo cual dicha aplicación solo derivaría del hecho de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, sin que además ello implique pueda actuar en el

---

<sup>68</sup> Ministro Ponente Sergio A. Valls Hernández, *Resolución; Amparo en Revisión 1106/2007*, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 30 de enero de 2008, pág. 17.

<sup>69</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada: IV.1o.A.5 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, Visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2, Pág. 2063, de rubro: LESIVIDAD. EL EJERCICIO DE DICHA ACCIÓN PRESUPONE UNA PARTICIPACIÓN DAÑINA EN PERJUICIO DEL ESTADO, QUE, POR SEGURIDAD JURÍDICA, ESTÁ COMPELIDO A PROBAR.

momento que quiera, ya que dichas facultades se extinguen, según sea el caso, en cinco o diez años, conforme a lo dispuesto en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, motivo por el cual, ello no viola la garantía de seguridad jurídica consagrada constitucionalmente.

Por su parte el otrora Ministro Sergio A. Valls Hernández en la sentencia que resuelve el Amparo en Revisión 1106/2007 dictada con fecha treinta de enero de dos mil ocho, señala una doble naturaleza jurídica en relación a la consulta fiscal, como se cita a continuación:

“(...) Así, la consulta constituye un derecho de ámbito normativo reconocido por el ordenamiento jurídico, que permite a los ciudadanos conocer cual es el criterio de la administración en relación a una determinada operación cuya trascendencia tributaria le afecte y tenga dudas.

...

Lo anterior es así, ya que de la norma reclamada se advierte que derivado de la naturaleza de la consulta ésta constituye precisamente un medio de certeza en cuanto al criterio sostenido por las autoridades fiscales, respecto de una situación real y concreta, y la autoridad fiscal siempre se encontrará vinculada a ella, por lo que no pudiera estar modificando su criterio.”<sup>70</sup>

De la anterior transcripción, se desprende que la consulta fiscal es un derecho que permite a los ciudadanos conocer el criterio de la administración, en relación a una cuestión tributaria que además de que en primer lugar le afecte, el mismo tenga dudas, además de ser está un medio de certeza, respecto al criterio sostenido por las autoridades fiscales, en relación a una situación real y concreta, situación que vincularía a la autoridad a dicho criterio.

Por otro lado, resulta importante cuestionar el hecho de que la consulta fiscal sea una forma en que el particular pueda plantear una duda en relación a una determinada operación tributaria que le afecte, por lo que no estamos de acuerdo con dicho criterio, ya que si bien el particular acude ante la autoridad a

---

<sup>70</sup> Ministro Ponente Sergio A. Valls Hernández, *Op. Cit.*, págs. 17-18.

plantear una determinada interrogante, también lo es que el mismo busca que a dicha interrogante, recaiga una respuesta en relación a lo que en todo caso consistiría en obtener una forma en como la autoridad aplicaría determinada ley que considera el particular puede afectarle, es decir, exige un análisis por parte de la autoridad, ya que ello, podría afectar al mismo, pues, en todo caso el particular tiene un mínimo de derechos de exigir dicha respuesta con independencia de que se cumplan o no con los requisitos del artículo 34 del CFF, con el objetivo de cumplir el contenido del artículo 8o de la CPEUM, por lo que en consecuencia ello también originaria tenga un pleno derecho a exigir el acceso a la justicia, ya que de ello dependerá el grado de ingresos que el mismo este destinado a contribuir, en relación a la recaudación del Estado.

En virtud de lo anterior, resulta importante conocer la Tesis Aislada 1a. XLI/2009, sustentada por la Primera Sala de nuestro Alto Tribunal, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIX, Abril de 2009, Página: 578, de rubro: CONSULTA FISCAL. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN QUE PLANTEAN LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, BASÁNDOSE EN LA RESPUESTA RECAÍDA A LA REALIZADA EN RELACIÓN CON LA INTERPRETACIÓN DE DICHO PRECEPTO, de la cual se desprende en primer lugar que la consulta fiscal es una petición del particular presentada ante la autoridad en el respectivo ámbito de su competencia, que cuando se formula respecto al régimen o clasificación tributaria que le correspondería al particular en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, y que por ende la autoridad respectiva conteste un planteamiento elaborado en esos términos, no se traduce en que se haya actualizado el supuesto establecido en dicho numeral en relación a que se trate de una consulta fiscal, en los términos del referido numeral.

Lo anterior es así, ya que la autoridad no se pronuncia sobre una situación real y concreta relativa a alguna cuestión jurídica de carácter fiscal

que pudiera tener implicaciones para considerar, en su caso, un debido cumplimiento de las normas fiscales, puesto que en ese caso la autoridad únicamente contesta en términos del artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos respecto a la interpretación del referido numeral 34, ya que en todo caso para que se actualice tal supuesto descrito en este mismo párrafo es preciso que se plantee una consulta en términos del artículo 34 del citado Código, en la cual el contribuyente manifieste su duda respecto al criterio de la administración en relación con una determinada operación cuya trascendencia tributaria le afecte.

Para ello, la respuesta recaída a tal consulta en todo caso tendría un mero carácter informativo; por tratarse únicamente de la interpretación de un numeral cualquiera, y no respecto de una situación real y concreta cuya aplicación pudiera causarle algún perjuicio al quejoso, en cuyo caso los agravios serían inoperantes los conceptos de violación que plantean la inconstitucionalidad del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, ya que únicamente se basa en la respuesta de la autoridad recaída a una consulta realizada en relación con la interpretación de dicho precepto, ya que no se actualiza el perjuicio que pudiera producir la norma, en tanto que la inconstitucionalidad la hace depender de una situación abstracta, por tener precisamente esa consulta un simple carácter informativo.

Ahora bien, conforme a los términos "situaciones reales y concretas" sostiene el Poder Judicial de la Federación que si bien ello implica que el cuestionamiento relativo debe relacionarse con una situación jurídica que conste en el marco legal, también lo es que las mismas deben estar vinculadas con un acto concreto presente que tenga relación directa con una situación concreta y actual del consultante.<sup>71</sup>

---

<sup>71</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Aislada XXIII.3o.9 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Octubre de 2003, Página: 965, de

Referente a lo anterior, ello es así ya que no puede admitirse que el numeral de mérito tenga por objeto resolver respecto de actos futuros de realización incierta y que también tenga como finalidad definir hipótesis jurídicas que no se han concretado, toda vez que la contestación que dieran las autoridades sobre dichas situaciones no reales ni concretas, no podrían considerarse un derecho favorable a los particulares, por lo que en primer lugar considero no hay una situación jurídica sobre la cual haya lugar a interpretar o emitir un criterio, toda vez que el mismo no se ha materializado, como es el caso de un crédito no determinado y asimismo la autoridad no se encuentra obligada a responder aquellas consultas que no cumplan con el requisito de versen sobre situaciones reales y concretas.

No obstante a lo anterior, la obligación de dar repuesta debe ser con base en las disposiciones jurídicas que rigen esa situación, aunque lo haga con retardo o aun cuando suceda que las disposiciones vigentes en el momento en que la situación era real y concreta se reformen o deroguen; ya que para ello impera el principio de congruencia en relación a que la respuesta debe ser acorde con la situación consultada puesto que la misma debe estar determinada por las disposiciones vigentes en el momento de la respuesta, lo que, además, resulta acorde con el principio de que las cuestiones jurídicas sustantivas deben resolverse con base en las disposiciones que se encontraban en vigor para cuando esas situaciones se actualizaron.

Asimismo, la Segunda Sala de nuestro Alto Tribunal manifestó que en relación a la interpretación del artículo 34, en su párrafo segundo del Código Fiscal de la Federación, refiere que dicho numeral no transgrede el derecho de petición en cuanto establece que las autoridades fiscales no resolverán las consultas fiscales que versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ello es así porque dicho

---

rubro: CONSULTA FISCAL. DEBE ESTAR VINCULADA CON UN ACTO PRESENTE QUE ATAÑA AL CONSULTANTE.

precepto debe interpretarse en el sentido que las autoridades hacendarias no están facultadas para emitir pronunciamientos de fondo que impliquen una interpretación constitucional, ya que en todo caso quienes pueden hacer una interpretación directa respecto a la Constitución Federal serán los miembros del Poder Judicial de la Federación, lo cual no resulta violatorio del derecho de petición que consagra el artículo 8o. de la Ley Fundamental, porque no quedan relevadas de su obligación de dar respuesta por escrito y en breve término al particular, manifestando, en su caso, la imposibilidad jurídica para resolver el fondo de la consulta planteada, ya que las autoridades solo pueden hacer lo que la ley les permite.

Lo anterior al considerar que dicho criterio respeta la intención del legislador, así como el monopolio del referido poder en el ejercicio del control de la constitucionalidad de la actuación pública, al mismo tiempo que deja a salvo la eficacia normativa y la supremacía de la Ley Fundamental, ya que una ley de carácter secundaria como en este caso sería el Código Fiscal de la Federación, no puede estar por encima de la Constitución.<sup>72</sup>

b) El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación como figura que no transgrede la igualdad jurídica entre las partes (fisco-contribuyente).

Por lo que hace a la igualdad jurídica entre las partes, se dice que la igualdad jurídicamente establecida, está dividida en cuatro vertientes, por un lado a) una igualdad en ley, b) una igualdad por la ley, c) una igualdad ante la ley y, d) una igualdad entre las partes.

---

<sup>72</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial 2a./J. 107/2005, sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Novena Época, Tomo XXII, Septiembre de 2005, Pág. 311, de rubro: CONSULTAS FISCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 34, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2004.

En razón de ello, consideró que solo existen dos vertientes de estudio a saber, ya que si los tres primeros supuestos se obtienen de la ley, determinar varios sentidos harían más complejo delimitar el concepto de igualdad jurídicamente establecido, por lo que sólo debe tomarse como una sola vertiente estas tres líneas señaladas con anterioridad. Siendo una segunda línea; una igualdad derivada de aplicación e interpretación de la ley, es decir, una igualdad que se aplique más a un plano fáctico de la realidad.

Motivo por el cual, es ahí donde en todo caso puede encuadrarse el tipo de obligación y conflicto que pueda existir entre las partes (igualdad jurídica entre las partes), a través de una protección jurisdiccional que alcance tanto a contribuyente como fisco, por medio de determinados mecanismos de protección contenidos en el mismo ordenamiento jurídico.

De ahí que sea importante analizar la Tesis Aislada: 1a. VI/2010, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Enero de 2010, Página: 258, que es del tenor siguiente:

“(…) CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VIOLA LA GARANTÍA DE IGUALDAD PROCESAL (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007).

El citado precepto, al regular las condiciones con base en las cuales se regirán las consultas de confirmación de criterio no determina los presupuestos procesales para la interposición de un medio de defensa, esto es, la vinculación que prevé para la autoridad fiscal al criterio emitido en la respuesta a la consulta no conlleva un derecho para impugnar sus propias resoluciones, sino que da al contribuyente la certeza jurídica del criterio de la autoridad fiscal sobre una situación real y concreta en materia tributaria, que al emitirlo con sustento jurídico se obliga a aplicar cuando en ejercicio de diversas facultades emita otro acto administrativo que vincule al contribuyente. De esta manera, la vinculación referida en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2007, se relaciona con el criterio contenido en la respuesta y no con un presupuesto procesal de

procedencia de un medio de defensa, de ahí que el indicado precepto no viola la garantía de igualdad procesal.”

De lo anterior se desprende que las consultas favorables que otorguen derechos a los particulares, es decir, no sólo confirmando un criterio, los mismos dotan de certeza jurídica al mismo sobre el contenido que se le ha de aplicar, sin que ello implique que dicho criterio pueda ser cambiado de modo arbitrario por la autoridad, siendo que el artículo 34 referido, si bien no establece medio de defensa alguno en cuanto a dicha resolución que recaiga a la consulta por parte de la autoridad, lo cierto es que el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, si señala un juicio promovido por la autoridad a fin de modificar una resolución de carácter individual favorable al particular y asimismo establece la competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa para resolverlo, sin que ello sea violatorio de garantías, pues da la posibilidad de que el contribuyente pueda defenderse, manifestando lo que a su derecho convenga con dicho actuar de la autoridad.

En conclusión, resultaba poco probable que la misma consulta fiscal pudiera ser controvertida en el sentido de que existe una desigualdad entre las partes, ya que en ningún momento se deja de lado la posibilidad de defender sus pretensiones, ya sea propiamente fisco, o más aún el mismo contribuyente.

c) La seguridad jurídica contenida en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Respecto a la seguridad jurídica, Enrique Calvo Nicolau señala que “(...) ningún orden jurídico asegura al gobernado adscrito a su jurisdicción que una determinada norma habrá de aplicarse conforme con su muy personal sentido acerca de la hipótesis normativa y de la consecuencia establecida en ella.”<sup>73</sup>

---

<sup>73</sup>Academia de Estudios Fiscales citando a Enrique Calvo Nicolau en: *La Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, México, Themis, 2009, p. 23.

Motivo por el cual al ser una norma reguladora de la conducta humana, la misma establece tres sentidos, ya sea permitiendo, prohibiendo u obligando, o lo que se conoce como operadores deónticos, sin embargo cuando la misma resulta desfavorable al particular o considera que en ello se le afecta es inevitable que el mismo este siempre conforme con la misma, por lo que subsista siempre un conflicto derivado de la naturaleza conflictiva del hombre.

De ahí que se dice que “(...) entendemos por seguridad jurídica, no la seguridad por medio del Derecho, la seguridad que el Derecho nos confiera al garantizar nuestra vida o nuestros bienes contra el asesinato, el robo, etc.-pues está ya va implícita en el concepto de la adecuación a fin-, sino la seguridad del Derecho mismo.”<sup>74</sup>

Por lo que dicha seguridad del Derecho mismo, queda supeditada al contenido y existencia de las diversas disposiciones como forma en que se puedan hacer cumplir las mismas como una forma de establecer límites a las diversas decisiones de los Poderes Legislativo, Judicial y Ejecutivo, o lo que otros denominan actué como aquella fuerza del Derecho mismo, de ahí que se prevé la hipótesis de que exista la seguridad por medio Derecho que brinda el orden jurídicamente establecido -más acorde con lo anterior-, y asimismo que existan órganos de procuración de justicia para garantizar la seguridad frente a toda lesión jurídica de los bienes jurídicamente tutelados por el Derecho y la seguridad en el Derecho mismo como una forma de funcionamiento en el mismo, con el objetivo de brindar estabilidad en el sistema normativo.

Lo anterior con la finalidad de establecer un sistema de certeza, el cual resulta ser un tanto ambicioso, ya que busca la plenitud de las normas jurídicas sin vacíos legales, cuyo problema se resuelve a través del mismo sistema al formar parte de él una serie de unidades previamente reconocibles y que exista

---

<sup>74</sup> RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, p. 40.

cierta cohesión entre las mismas, es decir, surge una segunda característica en el mismo como lo es la compatibilidad de las normas jurídicas, libre de contradicciones internas, a través de la existencia de un orden jurídico como un todo ordenado, cuya respuesta ante la eventual aparición de una antinomia, puedan establecerse ciertas reglas para resolver el mismo<sup>75</sup>, ya que ante el conflicto de dos normas que atribuyen consecuencias jurídicas incompatibles entre sí a cierto supuesto fáctico impiden su aplicación simultánea, por lo que debe prevalecer una sobre la otra.

No obstante a ello, no basta la presencia de los dos elementos referidos en el párrafo anterior, pues el mismo ordenamiento debe ser además claro y sencillo, entendidos dichos elementos como la creación de normas fáciles de comprender y sin dificultad alguna.

Es por ello que podríamos agregar la presencia de determinados mecanismos para hacer cumplir el Derecho respecto a sus propios fines perseguidos, como lo son el bien común, seguridad jurídica<sup>76</sup>, y justicia,

---

<sup>75</sup> Para una mejor comprensión del tratamiento dado aquellas posibles contradicciones, puede consultarse la Tesis: Aislada: I.4o.C.220 C, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Página: 2788, de rubro: ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. CRITERIOS DE SOLUCIÓN.

Así como la diversa la Tesis: Aislada: I.4o.C.220 C, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXI, Febrero de 2010, Página: 2790, de rubro: ANTINOMIAS O CONFLICTOS DE LEYES. INTERPRETACIÓN DE LOS ENUNCIADOS NORMATIVOS COMO MÉTODO DE PREVENCIÓN.

<sup>76</sup> Si bien el Derecho tiene ciertos fines como son: el bien común, la seguridad jurídica y/o social y la justicia, también se requiere de otros aspectos dentro de un sistema normativo como son el cambio, permanencia, previsibilidad, evolución y estabilidad en el Derecho, además de que su nivel de certeza de las normas jurídicas depende del sistema y lugar atendiendo a las condiciones donde se encuentre, esto obedece a un aspecto tridimensional del derecho, es decir a la norma jurídica, valor y hecho social, estableciendo a la seguridad jurídica como un margen de acción, pero también como una limitante de la autoridad, pues la misma presuponen la seguridad del derecho mismo, a través de mecanismos que le permiten salvaguardar los derechos e intereses dentro de un mismo ordenamiento jurídico.

estableciendo órganos competentes para aplicar los diversos textos legislativos, la presencia de normas generales de donde deriven a su vez determinadas normas secundarias e incluso que el gobernado tenga pleno conocimiento claro, de las conductas que han de observarse, no obstante lo anterior resulta tan fácil de decir, pero esto no resulta ser tan sencillo, ya que si bien todo está aprobado y publicado en el DOF, para que surta los efectos deseados cada reforma, ley, decreto, reglamento, etc., lo cierto es que no existe ese carácter de divulgación de las normas jurídicas mexicanas, ya que contrario a lo que señala el principio de que *“el desconocimiento de la ley no exime de su cumplimiento”* el mismo atendía a circunstancias totalmente distintas, pues, en su origen se pregonaba en la plaza pública la emisión de una nueva ley, llamando a todos los ciudadanos acudir a la misma, circunstancia que en la

---

De ahí que sólo nos ocuparemos del segundo de los fines ya mencionados, el cual se dice se expresa por tres aspectos a saber: a) como la expresión y determinación del derecho, que se dice permiten conocer mejor el derecho; b) en la claridad de las normas jurídicas que lo componen y, c) en la existencia y respeto de unos principios fundamentales u orientadores, quizás como explica Hart, existe la presencia dentro del orden jurídico dos tipos de normas llamadas primarias y secundarias, donde las primeras son aquellas en las que el sujeto debe hacer algo, independientemente de que quiera o no, simplemente debe obedecerlas, por su parte las segundas las subclasifica en: a) la regla de reconocimientos que son normas que forman parte del orden jurídico (situación que se vuelve complicada pues no define está); b) de cambio que permiten modificar las normas y, c) de adjudicación o de juicio que son aquellas que permite determinar a través de la presencia de ciertos órganos si se quebrantó una norma primaria, por lo que establece una tipología a saber, por un lado este primer tipo de normas impondrían un deber y por otro lado confieren potestades, sean públicas o privadas.

En este sentido si las relaciones de poder presumen desigualdad entre quienes los ostentan y quienes deben obedecer, es evidente que ante un posible conflicto como es el caso entre fisco-contribuyente que aconteció con la figura denominada consulta fiscal y la forma en como está se reformo obedeció no a un proceso racional para su cambio, sino como parte de esta relación de desigualdad por una parte el fisco apoyado, tanto por el legislador como por los órganos jurisdiccionales, es evidente que tuviera cierta desventaja en principio el particular, siendo que aquí la presencia de los órganos resolutores no se vio delimitado por condiciones legales, sino que actuó más allá de dichas funciones o límites legales, sin que para ello se tomará en consideración la seguridad que el mismo ordenamiento jurídico garantiza, privando al contribuyente de los mecanismos ante un posible quebrantamiento por parte de estas autoridades.

especie y por la constante evolución son totalmente diversas a la actualidad, más aún cuando no se tiene la voluntad de que las mismas se conozcan.

Ahora bien, respecto a la seguridad jurídica en materia de consultas fiscales, la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 171/2008, sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Tomo XXVIII, Diciembre de 2008, Novena Época, Página: 273, señala que:

“(…) CONSULTAS FISCALES. EL ARTÍCULO 34, CUARTO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007).

El referido precepto no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por el hecho de establecer que la respuesta recaída a las consultas no es obligatoria para los particulares, y cuándo serán impugnables los criterios contenidos en aquella, ya que tal disposición no constituye un elemento aislado a partir del cual la autoridad pueda determinar arbitrariamente cuándo se está en condiciones jurídicas de impugnar la respuesta recaída a una consulta fiscal, sino que de manera clara precisa que aquella será obligatoria cuando se aplique en resoluciones fiscales definitivas.”

En razón de la anterior transcripción, se desprende que no es facultad de las autoridades determinar cuándo se está en posibilidad de impugnar la resolución recaída como respuesta a una consulta fiscal, ya que la misma será obligatoria para el contribuyente cuando se le apliquen las resoluciones recaídas a dicha consulta fiscal, puesto que será hasta dicho momento que se esté en condiciones jurídicas de poder impugnar la misma, así las cosas no basta el hecho de que exista una respuesta a la consulta, para que sea susceptible de impugnarse, sino que además, debe de ser aplicada dicha resolución para poder impugnar la misma, siendo que será ese momento en que la misma tendrá el carácter de definitiva, o bien, de una resolución fiscal definitiva.

Pero conviene señalar que, la forma en cómo se reformó el artículo 34 del CFF, pareció ser en el sentido de inhabilitar la misma figura, buscando que la misma no sólo no fuera susceptible de impugnarse hasta ese momento en que se aplicará el contenido de la respuesta recaída a la misma consulta, ya que la misma condicionó su ejercicio a que se tratara de situaciones reales y concretas, siendo que la misma figura se convirtió en una norma de derecho positivo no vigente, donde la autoridad está obligada a aplicar los criterios como respuesta a la consulta fiscal solamente si cumple con tres requisitos a saber: a) verse sobre los antecedentes y circunstancias necesarias; b) que los antecedentes y circunstancias no se modifiquen con posterioridad a la presentación de la consulta y, c) sea realizada antes de que se ejerzan facultades de fiscalización.

Es decir, la misma consulta fiscal al ser una figura que deriva de una norma general como lo es el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que exige que el derecho de petición sea por escrito, dirigido de manera pacífica y respetuosa, la misma consulta condiciona su ejercicio a mayores requisitos que la norma fundamental, esto es que, una norma de carácter secundario exige mayores requisitos que el contenido de la norma fundamental, rebasando por completo su contenido y transgrediendo la naturaleza jurídica del mismo, bajo la tesis de que a toda solicitud, petición, etc., deba recaer un acuerdo, condicionando el carácter vinculante y por tanto obligatorio para la autoridad.

Bajo esta guisa, corrobora lo anterior la consideración hecha por Enrique Calvo Nicolau, donde manifiesta lo siguiente:

“(…) Si el derecho de petición clama la emisión de una resolución firme y decisiva para quien va dirigida, tal firmeza y decisión sólo se obtiene si se sujetan obligatoriamente: la autoridad que aplica la ley con el criterio expresado en el oficio relativo y el gobernado afectado con motivo de la aplicación de la ley a un caso concreto, quien debe estar obligado a acatarlo, pues de otra manera no existe el acuerdo de la

autoridad exigido constitucionalmente cuando el gobernado ejerza su derecho de petición. Así, sin la vinculación obligatoria el gobernado queda en la misma situación ignota en que se encontraba antes de plantear su consulta a la autoridad competente, lo cual lo coloca en estado de indefensión, pues no procede controvertir la aplicación de la ley al caso concreto efectuada por la autoridad competente. Esto es: si bien ahora que conoce el criterio con el cual actuará la autoridad fiscal en un futuro, permanece en estado de obscuridad. Así acontece porque por el momento el órgano competente para dirimir controversias está impedido para conocer el desacuerdo del gobernado con lo manifestado, a manera de opinión por la autoridad fiscal; una ley secundaria se lo impide: el artículo 34, cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, porque en franca violación al artículo 8 constitucional le resta obligatoriedad al supuesto acuerdo recaído a la consulta formulada por el gobernado.”<sup>77</sup>

Ahora bien, lo anterior no implica que el ordenamiento jurídico quede estático, pues, una de sus características esenciales es que el mismo cambia constantemente como una forma de lucha constante por el Derecho, de ahí que deba existir un principio de seguridad jurídica que permita un movimiento dinámico del sistema que implica conocer un antes y un después a que se reforme una cierta normatividad en específico o precepto dentro del ordenamiento jurídico, esto es “(...) garantizar la respetuosa transición del pasado al presente y del presente al futuro mediante el conocimiento del Derecho.”<sup>78</sup>

Ello es así, ya que lo anterior exige encontrar razones para su adecuada implementación y compatibilidad con el resto de la normatividad existente en la creación y aplicación como parte de una pluralidad racional de normas y no como aconteció en singular particularidad con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, cambiando el contenido de lo que en su momento se pretendía proteger pero en la Constitución Federal, en su artículo 80.

---

<sup>77</sup> Academia de Estudios Fiscales, *Op. Cit.*, p. 48.

<sup>78</sup> ÁVILA, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, (Colección Cátedra de Cultura Jurídica. Biblioteca de Cultura Jurídica), 2012, p. 253.

Ahora bien, cuando en el juicio de amparo indirecto se aducen violaciones a supuestos derechos sustantivos consagrados en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, según el propio Poder Judicial de la Federación, debe considerarse la naturaleza jurisdiccional del acto reclamado, emitido conforme a la regulación procesal y sustantiva correspondientes, por lo que tales derechos no se ven materialmente afectados, como se deduce de la fracción V del artículo 107 de la Ley de Amparo, ya que dicha ley señala que el juicio de amparo indirecto procede en contra de los derechos fundamentales de audiencia o debido proceso, y de autoridad competente.

Lo anterior es así, ya que refiere que dichos derechos son actos materialmente jurisdiccionales, incluso, como lo refiere el Poder Judicial de la Federación el de acceso efectivo a la jurisdicción, no contempla una aplicación y eficacia material inmediata, sino que ello se logra a través de la regulación normativa secundaria, puesto que asimismo sostiene que es en las codificaciones procesales en las que se detallan y determinan los procedimientos que deben cumplirse para la tutela de los derechos sustantivos de los gobernados, ya que en ellas se contienen la forma y términos en que aquéllos pueden ejercerse.<sup>79</sup>

---

<sup>79</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Aislada: I.5o.C.8 K (10a.), sustentada por Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 19, Junio de 2015, Tomo III, Página: 1947, de rubro y textos siguientes:

“(…) AMPARO CONTRA ACTOS DENTRO DE JUICIO. SÓLO PROCEDE CUANDO EXISTE UNA AFECTACIÓN MATERIAL A DERECHOS SUSTANTIVOS TUTELADOS EN LA CONSTITUCIÓN O EN LOS TRATADOS, Y NO CUANDO SE TRATE DE UNA EVENTUAL VIOLACIÓN FORMAL O INDIRECTA (INTERPRETACIÓN DE LA FRACCIÓN V DEL ARTÍCULO 107 DE LA LEY DE AMPARO VIGENTE).

Cuando en el juicio de amparo se aduce violación a los derechos sustantivos previstos en los artículos 14, 16 y 17 constitucionales, debe considerarse la naturaleza jurisdiccional del acto reclamado, emitido conforme a la regulación procesal y sustantiva correspondientes, por lo que tales derechos no se ven materialmente afectados, como se deduce de la fracción V del artículo 107 de la Ley de Amparo. Al establecerse en dicha norma que el juicio de amparo indirecto procede contra actos en juicio, cuyos efectos sean de imposible reparación, y que por éstos debe entenderse a los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Ley Fundamental o

En razón de lo anterior, únicamente un juicio de amparo indirecto procedería en todo caso contra actos en juicio, cuyos efectos sean de imposible reparación, y que por éstos debe entenderse a los que afecten materialmente derechos sustantivos tutelados en la Ley Fundamental o tratados en los que el Estado Mexicano sea parte; lo cual implica que no cualquier afectación a estos derechos es apta o suficiente para justificar la procedencia del amparo, pues debe tratarse de una afectación material o directa como una violación a un derecho sustantivo que se consagre en los instrumentos jurídicos detallados con antelación.

---

tratados en los que el Estado Mexicano sea parte; ello implica que no cualquier afectación a estos derechos es apta o suficiente para justificar la procedencia del amparo, pues debe tratarse de una afectación material o directa. Los derechos fundamentales de audiencia o debido proceso, y de autoridad competente, tratándose de actos materialmente jurisdiccionales, incluso, el de acceso efectivo a la jurisdicción, no son de aplicación y eficacia material inmediata, sino que ello se logra a través de la regulación normativa secundaria, pues es en las codificaciones procesales en las que se detallan y determinan los procedimientos que deben cumplirse para la tutela de los derechos sustantivos de los gobernados, ya que en ellas se contienen la forma y términos en que aquéllos pueden ejercerse. En los actos jurisdiccionales, que derivan de procedimientos legalmente regulados, es posible que la inobservancia de las normas procesales pueda trascender a una afectación de los derechos fundamentales reglamentados en las leyes secundarias; casos en los que se está ante una vulneración al principio de seguridad jurídica y al derecho del gobernado a la legalidad de todo acto autoritario que pueda trascender a su esfera jurídica, en forma de molestia o de privación. La afectación a los derechos humanos previstos en preceptos constitucionales o convencionales, que son la base de la regulación secundaria que los reglamenta o detalla, cuando se trata de actos jurisdiccionales en cuya emisión deban acatarse las normas secundarias, adjetivas o sustantivas correspondientes, no puede darse de manera directa o material, sino cuando se vulnera la legalidad esperada de todo acto de autoridad, de modo que esa violación a derechos humanos previstos en la Constitución o en convenciones internacionales, se da en forma indirecta o formal, al infringirse las normas que de manera inmediata regulan el quehacer de las autoridades jurisdiccionales. Por ello, el juicio de amparo es un medio no sólo para el control de constitucionalidad o de convencionalidad de los actos de autoridad, sino eminentemente de legalidad, pues a través del desacato a la legislación ordinaria, en vía de consecuencia, pueden afectarse alguno o ambos parámetros sobre la regularidad de lo actuado por el Estado a través de actos unilaterales y obligatorios que deben ponderarse para analizar la procedencia del amparo.

QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA CIVIL DEL PRIMER CIRCUITO.

Queja 105/2014. Santiago Inmuebles, S.A. de C.V. y otra. 26 de junio de 2014. Unanimidad de votos. Ponente: María Soledad Hernández Ruiz de Mosqueda. Secretario: Ricardo Mercado Oaxaca.”

Por otra parte, el Poder Judicial de la Federación sostiene que en los actos jurisdiccionales que derivan de procedimientos legalmente regulados, es posible que la inobservancia de las normas procesales pueda trascender a una afectación de los derechos fundamentales reglamentados en las leyes secundarias, casos en que como sostiene se está ante una vulneración al principio de seguridad jurídica y al derecho del gobernado a la legalidad de todo acto autoritario que pueda trascender a su esfera jurídica, en forma de molestia o de privación.

Asimismo, manifiesta que la afectación a los derechos humanos previstos en preceptos constitucionales o convencionales, que son la base de la regulación secundaria que los reglamenta o detalla, cuando se trata de actos jurisdiccionales en cuya emisión deban acatarse las normas secundarias, adjetivas o sustantivas correspondientes, no puede darse de manera directa o material, sino cuando se vulnera la legalidad esperada de todo acto de autoridad, de modo que esa violación a derechos humanos previstos en la Constitución o en convenciones internacionales, se da en forma indirecta o formal, al infringirse las normas que de manera inmediata regulan el quehacer de las autoridades jurisdiccionales.

Bajo este orden de ideas, sostiene el PJF que, el juicio de amparo es un medio no sólo para el control de constitucionalidad o de convencionalidad de los actos de autoridad, sino eminentemente de legalidad, ya que a través del desacato a la legislación ordinaria, en vía de consecuencia, pueden afectarse alguno o ambos parámetros sobre la regularidad de lo actuado por el Estado a través de actos unilaterales y obligatorios que deben ponderarse para analizar la procedencia del amparo, en cuyo caso el juicio de amparo indirecto no solo haría procedente que el PJF se pronuncie en relación directa a un derecho sustantivo violado consagrado en la CPEUM, sino que además de ello el mismo pueda conocer de cuestiones de mera legalidad cuando existan dichas

violaciones directas a un derecho sustantivo consagrados, ya sea en la Constitución Federal o en un Tratado Internacional.

En dicha tesitura, si la consulta fiscal deriva del derecho de petición consagrado dentro de la Constitución Política de los Estados Mexicanos en el artículo 8o y este derecho sólo requiere que se trate de peticiones presentadas por el gobernado de forma pacífica, respetuosa y por escrito, ante la autoridad y si tenemos que en el caso de una consulta fiscal presentada por el particular en términos del el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que además de exigir que dicha verse sobre una situación real y concreta, sobre una determinada situación en forma individual, exige mayores condicionamientos con el fin de vincular a la autoridad, para lo cual ella solo está obligada a aplicar los criterios como respuesta a la consulta fiscal solamente si cumple con tres hipótesis a saber:

1.- Que sobre los antecedentes y circunstancias necesarias;

2.- Que los antecedentes y circunstancias no se modifiquen con posterioridad a la presentación de la consulta;

3.- Que la misma se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de fiscalización en relación a las situaciones reales y concretas, ya que será en este momento cuando se afecte la esfera jurídica y en todo caso determine su situación fiscal, situación que será procedente cuando el contribuyente no se haya autodeterminado correctamente, en relación a su situación fiscal.

Además del hecho de que la respuesta recaída a la consulta fiscal no será vinculante cuando:

1.- Los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados, o;

2.- Se modifique la legislación aplicable.

Además de ello, el contribuyente debe cumplir previamente con los requisitos contenidos en el artículo 18 del CFF, el cual exige que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

1.- Presentarse mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada, excepción hecha a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas.

2.- Que se presenten mediante documentos impresos, lo cual, determinara el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, en relación a que promociones pueden presentarse en estos términos.

3.- Que las promociones deben enviarse a través del buzón tributario.

4.- Que dichas promociones incluyan 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.

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

6.- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

7.- Las promociones que deban presentarse en documento impreso, tendrán que estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar, en la forma que determine el Servicio de Administración Tributaria que de no haberse aprobado se harán en los términos anteriormente descritos, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos.

8.- Además de lo referido en el punto anterior, deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas, conforme a lo dispuesto por el artículo 19 del CFF.

9.- Cuando el promovente que cuente con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados, la promoción deberá presentarla en forma impresa, debiendo incluir su dirección de correo electrónico.

10.- Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital.

Asimismo, el artículo 18-A del mismo ordenamiento legal, refiere que las promociones presentadas ante las autoridades fiscales en a que no haya formatos oficiales, deberán cumplir además de los anteriores requisitos, con los siguientes:

1.- Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados.

2.- Señalar los nombres, direcciones y el registro federal de contribuyentes<sup>80</sup> o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada y si no se encuentra en este último supuesto, así lo manifestara expresamente en su promoción el contribuyente.

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

4.- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.

5.- Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción.

---

<sup>80</sup> *Vid. Infra.*, pág. 142.

6.- Acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

7.- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

8.- Indicar los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción

9.- Precisar si dichos hechos o circunstancias han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución y en caso de que no, manifestarlo en su promoción.

10.- Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión y sino es el caso deberá manifestarlo expresamente.

11. Asimismo, deberá mencionar si se encuentra dentro del plazo para que las autoridades fiscales emitan la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código y en caso de que no, señalarlo expresamente.

Por su parte la LFDC establece en su artículo 9, refiere que las consultas formuladas por los particulares ante las autoridades fiscales, deben cumplir con los siguientes requisitos:

1.- Que los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas;

2.- Que las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas;

3.- Que se resolverán en un plazo máximo de tres meses, y;

4.- Que dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el CFF.

En razón de ello, es evidente que dicha figura exige mayores requisitos que los consagrados en el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y por ende, la misma se vuelve una figura de derecho positivo no vigente, por lo que de las referidas hipótesis puede desprenderse que dichos condicionamientos son inconstitucionales, aunado al hecho de que como señala el Poder Judicial de la Federación, existe una violación directa a un derecho sustantivo, pues bajo la premisa de que a toda petición debe recaer una constatación que sea acorde a lo solicitado, en el presente caso con dichos condicionamientos el particular jamás obtendría una respuesta acorde a su consulta, ello sin dejar de lado el hecho de que en todo caso la autoridad solamente estaría obligada a responder si se actualizan los supuestos de que dicha consulta fiscal verse sobre una situación real y concreta, sobre una determinada situación en forma individual., ya que en todo caso dichos requisitos son los únicos que la autoridad necesitaría para pronunciarse al respecto sobre lo pedido por el particular y por ende, vincular a la misma, sin condicionar dicha figura a mayores requisitos que los exigidos constitucionalmente.

2.3. La resolución recaída a la consulta fiscal como acto reclamado para efectos del juicio de amparo.

En primer lugar, se establecía la posibilidad de que la resolución emitida por una autoridad, respecto a una consulta fiscal promovida por el particular fuera susceptible de considerarse como un acto de aplicación, siempre y cuando este fuera el primero, de ahí que pudiera acudir el particular a alegar la protección de la justicia constitucional, mediante juicio de amparo.

De ahí que, atendiendo al contenido del artículo 8o de la CPEUM, referente a que a toda petición debe recaer un proveído, del cual deriva la

obligación de la autoridad para resolver una consulta fiscal, siempre que se trate de una determinada situación real y concreta, planteada de forma individual por el particular, motivo por el cual ello traería como resultado una resolución con el carácter de acto de aplicación, en relación a los preceptos legales en que se funde la misma, es decir, existe una obligación de la autoridad que dé respuesta a dicha consulta de aplicar dicho criterio, lo cual trae como consecuencia que ello sea susceptible de impugnarse ante el juicio de amparo con independencia de que se haya determinado o no un crédito fiscal.<sup>81</sup>

Robustece lo anterior, la Tesis Jurisprudencial: P./J. 82/2003, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, Diciembre de 2003, Página: 5, de rubro y texto siguientes:

“(…) CONSULTA FISCAL. SU RESPUESTA ES APTA PARA ACREDITAR LA OPORTUNIDAD Y EL INTERÉS JURÍDICO EN EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES, SI SE TRATA DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS EN QUE SE FUNDA Y QUE SE REFIERA A UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA.

La respuesta a una consulta fiscal, realizada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, cuando se apoya en normas generales cuya constitucionalidad se cuestiona, constituye un acto de aplicación de las disposiciones legales en que se funda, apto para acreditar el interés jurídico en el juicio de amparo, siempre y cuando dicha consulta se refiera a una situación real y concreta, y se trate del primer acto de aplicación de tales disposiciones en

---

<sup>81</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 2/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, Enero de 2007, Página: 491, de rubro: CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO.

perjuicio del contribuyente. Esto es, cuando a través del juicio de garantías se plantea la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda la respuesta a una consulta fiscal, es necesario demostrar que se trata del primer acto de aplicación de las disposiciones que se tildan de inconstitucionales, y que la mencionada consulta no se refiere a una situación abstracta...”

De lo anterior se demuestra que no basta el hecho de manifestar la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda una respuesta recaída a una consulta fiscal, sino que debe demostrarse que este es el primer acto de aplicación de los preceptos que se manifiestan son inconstitucionales.

Asimismo, resultaba importante señalar que el estudio de los conceptos de violación en un juicio de amparo, resultaba condicionado por la pretensión planteada en la consulta fiscal, esto es que si en dicha consulta fiscal el particular omitía argumentar la inaplicabilidad de las normas cuya inconstitucionalidad pretendía dentro del juicio principal, dichos conceptos de violación donde se controvierte la constitucionalidad de los artículos que el particular sostenía le causan agravio resultan inatendibles, toda vez que la protección constitucional no puede conceder más derechos de los que se discuten en el juicio natural.<sup>82</sup>

Por otra parte, situación similar acontecía cuando se otorgaba la protección constitucional, derivado del hecho de que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitía una resolución y contra ella, recaía un amparo directo, donde también se controvertía la constitucionalidad de las normas aplicadas por primera vez en perjuicio del quejoso en ésta o en el acto administrativo de origen, conocido como Amparo contra Leyes, por la que el

---

<sup>82</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada: III.3o.A.38 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Julio de 2004, Página: 1697, de rubro: CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INATENDIBLES. LO SON AQUELLOS EN DONDE SE PLANTEA LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA, SI LOS ARGUMENTOS ESGRIMIDOS NO FORMARON PARTE DE LA PRETENSIÓN EXPUESTA EN LA CONSULTA FISCAL REALIZADA.

quejoso podía obtener dos situaciones a saber: a) la declaración de inconstitucionalidad de la referida sentencia y, b) obtenga una resolución favorable del mencionado tribunal en relación con la pretensión que hizo valer en el respectivo juicio contencioso administrativo, sin que ello implique otorgar más derechos de los que se ventilan en el juicio natural respectivo.<sup>83</sup>

En este sentido, cuando una respuesta recaída a una consulta fiscal por parte de la autoridad se fundaba en una norma declarada inconstitucional, se estableció que el Tribunal Administrativo Federal, debía hacer una “interpretación conforme”, a fin de declarar la nulidad del acto, realizando cierto ejercicio de ponderación entre aquellos principios y valores establecidos en la respuesta que fueran acordes a la constitución y dejando subsistentes los que fueran armónicos y compatibles con la norma fundamental.

Por lo que con anterioridad a que fuera inconstitucional el artículo en que se fundó la respuesta recaída a la consulta fiscal, le resultaba vinculatorio al particular siendo que la cesación de efectos surge a partir de la formulación de la consulta, ya que con anterioridad a la misma situación jurídica le eran aplicables al contribuyente todas las consecuencias jurídicas porque señalan los Tribunales Colegiados de Circuito, el mismo, no promovió contra su aplicación medio de defensa alguno, por lo que se puede considerar existía un consentimiento tácito derivado de aquella falta de impugnación.

No obstante a lo anterior, debe de manifestarse que bajo la premisa que el pago liso y llano no implica consentimiento si lo que se pretende es impugnar

---

<sup>83</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada P. V/2002, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XV, Febrero de 2002, Página: 8 , de rubro: AMPARO DIRECTO CONTRA LEYES. SON OPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN MEDIANTE LOS QUE SE CONTROVIERTE UNA NORMA APLICADA AL DAR RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL CONTROVERTIDA PREVIAMENTE EN UN JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, EN LA MEDIDA EN QUE PUEDAN CONCRETARSE LOS EFECTOS DE LA SENTENCIA CONCESORIA QUE LLEGARE A DICTARSE.

el acto mediante el cual se determina una carga tributaria, ya que en todo caso lo que se busca es que ante el incumplimiento eventual de un tributo, el mismo puede originar que en relación al crédito fiscal determinado surjan ciertos accesorios como lo son multas, recargos, actualizaciones y gastos de ejecución, situación que en todo caso el contribuyente busca evitar, ya que en ocasiones dichos accesorios sobre pasan el crédito principal, por ello puede aceptar ciertas cargas en materia tributaria, aunque no esté del todo de acuerdo con las mismas.

Por otra parte, es importante precisar que puede existir el caso en que se le dé el carácter de consentido a determinado tributo, y darse la hipótesis de que exista un lapso de tiempo en que no se impugno, y la ley que lo preveía se declara inconstitucional con posterioridad, razón por la cual tendría un estatus jurídico diverso al mismo, al menos por lo que hace a la abrogación de los efectos y consecuencias contrarios a las prevenciones constitucionales, lo equivale a señalar, que si conforme al artículo 31, fracción IV de la CPEUM son obligaciones de los ciudadanos mexicanos el contribuir al gasto público en el respectivo ámbito de Gobierno de que se trate y nos colocamos en el supuesto de que ello no resulta ser así.

Es dable concluir que, si no se cumplen con los requisitos del artículo 31, fracción IV de la CPEUM, es evidente que dichas cantidades pagadas con anterioridad al señalamiento expreso de que los artículos que contenían dichos tributos son inconstitucionales, las mismas debieran ser devueltas a los particulares, toda vez que no se cumple el requisito esencial de ser destinadas al gasto público, previsto por mandato constitucional, con independencia de que dicha situación hubiera podido plantearse mediante una consulta fiscal o no, situación similar a cuando la recaudación estaba destinada a cumplir con finalidades de carácter privado, de la cual se hizo referencia en el primer capítulo de este texto, sin olvidar que la finalidad de la recaudación es omnipresente.

Empero los Tribunales Colegiados de Circuito, no estimaron procedente lo anterior, ya que para ello sustentaron que; considerar lo contrario implicaría retrotraer tales efectos y consecuencias, lo que no es jurídicamente posible dado que se trastocaría un estatus diferente al creado por la consulta, basado en la presunción de legalidad y vinculación de los actos legislativos y administrativos derivados del consentimiento y cumplimiento voluntario de la disposición.<sup>84</sup>

#### 2.4. Exposición de motivos de la reforma implementada para 2007 al Código Fiscal de la Federación en materia de consultas.

Ahora bien, después de una serie de criterios emitidos por el Poder Judicial y tribunales administrativos, para configurar los criterios que dieron origen a la reforma del Código Fiscal de la Federación, relativos al artículo 34 del mismo ordenamiento, durante la exposición de motivos se señaló lo siguiente:

“(...) La reforma que se propone, pretende evitar litigios entre el particular y la autoridad fiscal y respetar de manera primordial el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el Código Fiscal de la Federación.

Respetando dicho principio el particular puede optar por conocer el criterio de la autoridad en un determinado asunto, conservando el derecho a defender su postura hasta en tanto no sea objeto de una facultad de comprobación.”

De ahí que corresponde al particular determinar su situación fiscal, lo anterior con la finalidad de respetar el principio de autodeterminación en materia fiscal contenido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, ello con el fin de evitar conflictos entre los particulares y la autoridad, siendo que el

---

<sup>84</sup> Dicho criterio se encuentra sustentado en la Tesis Jurisprudencial: I.4o.A. J/61, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Junio de 2008, Página: 1070, de rubro: CONSULTA FISCAL. A PARTIR DE SU FORMULACIÓN DEBE DECLARARSE LA NULIDAD E INEFICACIA DEL ACTO QUE CONTIENE LA RESPUESTA CUANDO LA LEY EN QUE ÉSTA SE FUNDA SEA INCONSTITUCIONAL.

primero podrá defender su postura en tanto no sea objeto de facultades de comprobación, lo anterior con la finalidad de que las controversias suscitadas entre fisco y particular no se vean del todo delimitadas al contenido de una consulta, sino que para ello puedan apreciarse ciertos hechos, como lo son la presentación de documentos, aportando en general aquellos elementos que conformen la realidad económica y jurídica del contribuyente, así como que pueda presentar su contabilidad para el efecto de defender su criterio o postura como se lo ha llamado.

#### 2.5. Regulación de la consulta fiscal, en términos del oficio 325-SAT-09-IV-F-72090, emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

El referido oficio cobra especial interés en el sentido de que deja precisados dos momentos respecto al trato de la presentación de una consulta fiscal, en primer lugar la interpretación de aquellas consultas fiscales, presentadas con anterioridad al año de 2007 y, por otra aquellas consultas presentadas con posterioridad a esa fecha, situación de la cual se puede desprender como dicha figura se transforma en un derecho positivo no vigente.

En primer lugar, referente a la vinculatoriedad de estas consultas presentadas durante 2006 se tiene que si en ellas presentaron una confirmación de criterio durante 2006, las mismas podrán configurar instancia, obligando a la autoridad a lo señalado en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, artículo que señala que los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

Así como en el caso de que la resolución administrativa se omita alguno de los requisitos precisados en el párrafo anterior, los contribuyentes contarán

con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo, por lo que lo que pretende dicho artículo es castigar la omisión de la autoridad al no precisar los requisitos de referencia.

En relación a ello, dichas consideraciones son omitidas por disposición de ley con la reforma para 2007, ya que con ellas la autoridad no está obligada a fundar una consulta fiscal formulada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, bajo el diverso artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, en virtud de que las resoluciones emitidas por la autoridades fiscales no constituyen instancia, toda vez que las mismas no son resoluciones definitivas que le causen agravio al contribuyente, ya que en todo caso será hasta el momento de que la autoridad decida aplicar dichos criterios al particular señalados en una consulta que la misma resolución cause un agravio al particular.

Ahora bien, situación similar sucedía respecto a las facultades de comprobación que haya iniciado la autoridad fiscal durante el ejercicio fiscal 2006 y que no hubieran sido contestadas en términos del artículo 50 del Código Fiscal de la Federación, precepto que refiere que las administradoras, le serán aplicables los criterios descritos en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente, es decir, que la resolución definitiva dictada por la autoridad deberá señalar el plazo en que la misma puede ser impugnada, sea a través de juicio contencioso administrativo o recurso de revocación, que de omitirse; el contribuyente tendrá el doble de plazo para interponer el medio de defensa que en su caso considere más beneficio.

Por lo que para el año de 2007 las contestaciones producidas a los particulares no son obligatorias si con anterioridad a las mismas ya se habían efectuado las facultades de comprobación sobre alguna determinada situación real y concreta, lo que actualizaba un requisito de no vinculatoriedad para la

autoridad como actualmente señala el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, si la figura jurídica denominada negativa ficta se configura durante el ejercicio fiscal 2007, no se podrá hacer valer dicha figura, si la misma fue presentada en el ejercicio fiscal anterior, esto es, en 2006.

Ahora bien, si la misma figura se configuro en el año siguiente, es decir que, se configura en el año de 2007, se dice que en virtud de ello los contribuyentes hasta ese momento sólo contaban con una expectativa de derecho que no ejercitaron al no actualizar la hipótesis establecida en ley, esto es, el plazo de tres meses requeridos para que se pudiera configurar una negativa ficta y se demandara la misma ante los tribunales correspondientes, ya que el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación su regulación constituye una norma de procedimiento, la cual en 2007 no sería aplicable, toda vez que como sea dicho el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no da la posibilidad de impugnar una consulta fiscal, por medio de dicha figura, ya que dichas respuestas recaídas a los particulares derivadas de una consulta solo son obligatorias hasta en tanto se aplique el criterio dictado en dicha resolución.

Por otra parte, se dio la posibilidad al Servicio de Administración Tributaria de que mediante previa solicitud y de conformidad a los particulares, revoque las respuestas favorables recaídas a las consultas emitidas en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta antes de 2007, que fueran notificadas antes del uno de enero del año dos mil siete, remitiendo a las oficinas correspondientes, dichas solicitudes, ello con fundamento en el artículo segundo transitorio del Código Fiscal de la Federación, precepto que además establece que la revocación realizada en términos de dicho artículo no tendrá efectos retroactivos, sin embargo contrario a dicha determinación la misma causa perjuicio al contribuyente, en primer lugar porque de forma arbitraria daba la posibilidad a la autoridad de modificar un

criterio ya determinado por este en uso de sus facultades, sin llevar a cabo procedimiento alguno para corregir el mismo como lo sería en todo caso el juicio de lesividad a que se refiere el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación ante el TFJFA, luego entonces, ello limita al contribuyente en su posibilidad de ser oído y vencido en juicio, más aún resultaba evidente que el mismo contribuyente ya contaba con un derecho adquirido derivado de aquella respuesta dada por la autoridad, toda vez que si hubo una respuesta por parte de la autoridad antes de que entrara en vigor dicho Decreto por el que se reformaría el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, aunado a que la consulta formulada por el contribuyente bajo ese mismo precepto legal, se fundó en la disposición vigente al momento de presentar la misma y no así en las reformas de dicho Decreto.

Finalmente, se señaló en dicho oficio que la administración correspondiente que recibiera planteamientos no regulados por dicho oficio debía en todo caso solicitar una retroalimentación a la dependencia a nivel central sobre el caso en concreto de que se tratará, para lo cual requería de una relación detallada de los antecedentes sobre el planteamiento esgrimido por el particular, así como la opinión de la administración que conociere de la consulta, situación que ampliaba más las facultades de la autoridad de modo desproporcional a los derechos que perdía el contribuyente, como una especie de velo protector sobre fisco federal y vulnerando el derecho de acción del contribuyente.

2.6. La consulta fiscal vista desde los criterios jurisprudenciales emitidos por el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa; conflicto fisco-contribuyente.

En primer instancia el entonces TFJA, señalaba un criterio similar al Poder Judicial de la Federación, ya que corrobora el hecho de que la respuesta emitida a una consulta fiscal no resulta vinculante al particular, siendo que

únicamente el particular podría promover los medios de defensa establecido en ley cuando la autoridad dictara una resolución con base en los criterios de dicha respuesta, o bien, que se hubiera determinado la situación fiscal del contribuyente, es decir, generar derechos y obligaciones al mismo, siempre que la misma versara sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, de ahí que si solamente resultaba ser una simple opinión jurídica de la autoridad, esto constituirá únicamente un simple razonamiento que puede o no ser acatado por el contribuyente, sin que le imponga como obligación someterse a lo contenido en ella o actuar de una manera determinada<sup>85</sup>, por lo que el mismo estaba en posibilidad de ajustarse o no al criterio emitido, siendo que dicha opinión deja en estado de indefensión al particular porque la misma no se resuelve lo realmente planteado al modificar la autoridad la naturaleza jurídica de la petición.

Así las cosas, el juicio contencioso administrativo resultaba improcedente, ello a partir de que establecido en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 2007, lo anterior al señalar este precepto que las respuestas recaídas a una consulta en términos del referido precepto,

---

<sup>85</sup> Robustece lo anterior la tesis: VI-TASR-XXXI-13, sustentada por la Sala Regional del Noroeste III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sexta Época. Año I. No. 7. Julio 2008. p. 181, de rubro siguiente: IMPROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- LA RESPUESTA RECAÍDA A UNA CONSULTA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 01 DE ENERO DE 2007, NO TIENE EL CARÁCTER DE OBLIGATORIA PARA EL PARTICULAR Y POR ENDE NO AFECTA SU INTERÉS JURÍDICO.

Así como la diversa tesis: V-TASR-XII-II-2174, sustentada por la Segunda Sala Regional Hidalgo México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Quinta Época. Año VI. No. 69. Septiembre 2006. p. 165 de rubro siguiente: CONSULTA FISCAL.- LA RESPUESTA DE LA AUTORIDAD DEBE ATENDER A LAS CONSIDERACIONES DE HECHO Y DE DERECHO QUE LE FUERON PLANTEADAS, POR LO QUE ES ILEGAL QUE AL CONTESTARLA SE LE DÉ EL CARÁCTER DE "ORIENTACIÓN JURÍDICA" PUES ELLO VULNERA LA GARANTÍA DE LEGALIDAD Y EL PRINCIPIO DE CONGRUENCIA INHERENTES A TODO ACTO ADMINISTRATIVO.

actualizaban una de las causales de improcedencia para acudir a juicio, como lo es acudir ante este Tribunal en contra de actos o resoluciones que no afecten el interés jurídico del demandante, pues a decir de las mismas, dichas respuestas no vinculaban al particular por lo que no afectaban su interés jurídico, ello es así de conformidad con la causal prevista por la fracción I, del artículo 8, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo<sup>86</sup>, siendo que la misma no se encontraba en alguna de las hipótesis para acudir a dicho juicio por lo que fuera competencia de este conocer la misma, como lo señalaba el entonces artículo 14 de la Ley Orgánica del otrora Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, actualmente, hipótesis señaladas ahora en el artículo 3 de la misma Ley Orgánica, pero del ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

En virtud de ello, la omisión de las autoridades de dar respuesta a una consulta dentro del plazo que prevé el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, no configura dicha figura regulada ahí, es decir, una negativa ficta, ya que sobre ella debe recaer sobre instancias o peticiones cuya contestación sea considerada como una de las resoluciones definitivas impugnables, ya que a decir de las consultas fiscales se prevén los supuestos en que los particulares podrán acudir a impugnar la misma, es decir, el artículo 34 del mismo ordenamiento, que la misma verse sobre situaciones reales y concretas<sup>87</sup>,

---

<sup>86</sup> Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: VI-J-SS-92, sustentada por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sexta Época. Año IV. No. 42. Junio 2011. p. 22, cuyo rubro es: CONSULTAS FISCALES.- ES IMPROCEDENTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO INTENTADO EN CONTRA DE LAS RESOLUCIONES RECAÍDAS A ÉSTAS.

<sup>87</sup> Sin embargo, causa especial interés el hecho de que no se define que debe entender por “situaciones reales y concretas”, pues al ser concepto demasiado genérico al respecto se establece que la finalidad de una consulta fiscal será definir el régimen jurídico que debe aplicarse a una situación específica y no así que las autoridades administrativas se pronuncien sobre la legalidad o ilegalidad de un acto administrativo, es decir, la misma no puede ser considerada un medio de defensa por la que se declare lo anterior. Dicho criterio se encuentra contenido en la tesis: VI-TASR-XII-II-54, sustentada por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y

presentada de forma individual, estableciendo un régimen fiscal, o bien, la autoridad aplique los criterios emitidos en la respuesta recaída a la consulta.<sup>88</sup>

Por lo que se desprende que la figura jurídica denominada negativa ficta no se configura solo manifestando que se presente una consulta fiscal, ya que además del requisito de la temporalidad como lo es que hayan transcurrido tres meses, se requiere que además la consulta fiscal haya versado sobre situaciones reales y concretas, por lo que será ese momento cuando surja la obligación de la autoridad de contestar, siempre que se haya formulado de forma individual y de ahí este será el requisito *sine qua non* para que la omisión

---

Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sexta Época. Año III. No. 30. Junio 2010. p. 259, de rubro siguiente: CONSULTAS SOBRE SITUACIONES REALES Y CONCRETAS. EL DERECHO QUE OTORGA EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN A INTERPONERLAS NO INCLUYE LA POSIBILIDAD DE QUE A TRAVÉS DE LA MISMA SE DIRIMAN CUESTIONES QUE TENDRÍAN QUE SER RESUELTAS A TRAVÉS DE LA INTERPOSICIÓN DE UN MEDIO DE DEFENSA (TEXTO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 27 DE DICIEMBRE DE 2006).

<sup>88</sup> Robustece lo anterior la tesis: VI-TASR-XXVIII-10, sustentada por la Segunda Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sexta Época. Año III. No. 34. Octubre 2010. p. 470, de rubro y textos siguientes: NEGATIVA FICTA. ES IMPROCEDENTE SU IMPUGNACIÓN EN JUICIO DE NULIDAD SI ÉSTA SE CONFIGURA RESPECTO A UNA CONSULTA PLANTEADA EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 1º DE ENERO DE 2007.-

Atendiendo a lo dispuesto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 2007, a los razonamientos dados en la exposición de motivos del decreto por el que se reformó el citado numeral y, a los dictámenes que sobre el mismo emitieron las Cámaras de Diputados y Senadores del H. Congreso de la Unión, se advierte que el objetivo perseguido con dicha reforma es evitar litigios entre los particulares y la autoridad fiscal, así como respetar el principio de autodeterminación de las contribuciones. Por ende, las respuestas recaídas a las consultas planteadas por los contribuyentes en términos de lo previsto por el citado artículo no podrán ser impugnadas en la vía contenciosa administrativa. En ese entendido, la negativa ficta que en términos del artículo 37, del Código Fiscal de la Federación, llegue a configurarse respecto de una consulta planteada por la contribuyente, tampoco podrá controvertirse en juicio de nulidad, en virtud de que dicha resolución ficta y la expresa comparten la misma naturaleza sustancial y, por ende, las hipótesis de procedencia de las instancias correspondientes debe sujetarse a las mismas reglas y limitantes previstas en el artículo 34, del citado Código.

de la autoridad pueda configurar una negativa ficta en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, del mismo precepto se desprende que las autoridades no estaban obligadas a resolver las consultas fiscales que versaran sobre la constitucionalidad de leyes en materia tributaria, lo anterior, al ser esa competencia exclusiva del Poder Judicial de la Federación.

Lo anterior es así, ya que el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, establece que la validez constitucional de una contribución depende de que la misma cumpla ciertos requisitos como lo son: que sea establecida en ley; sea proporcional y equitativa, y se destine a cubrir el gasto público, por lo que si se controvierte alguno de los elementos esenciales del tributo<sup>89</sup>, ellos encuadran en el primer requisito esencial de que no existe tributo sin ley que lo exprese.

Por lo que se concluye que, si la consulta formulada se refiere a que una contribución carece de alguno de estos requisitos, es indudable que en tal consulta se está planteando la inconstitucionalidad de la norma que rige al tributo.

---

<sup>89</sup> De ahí que lo anterior se refiera a que las contribuciones estén establecidas en ley, ya que conforme al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el mismo es un requisito de validez que debe de observarse en la creación de cada tributo, en este sentido lo anterior también significa que si el particular controvierte alguno de los elementos esenciales de la contribución que estén consignados de manera expresa en la misma, tales como el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, se sobreentiende que está manifestando la inconstitucionalidad de una norma tributaria, lo cual no es competencia de las autoridades a las que se les presenta la consulta para determinar lo anterior, pues la misma está reservada para los miembros del Poder Judicial de la Federación en el respectivo ámbito de sus competencias. Robustece lo anterior la tesis jurisprudencial: VI-P-SS-162, sustentada por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en el Sistema de Consulta de Tesis y Jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, Sexta Época. Año II. No. 18. Junio 2009. p. 352, de rubro siguiente: CONSULTAS FISCALES. LA AUTORIDAD NO ESTÁ OBLIGADA A RESOLVERLAS CUANDO SE PLANTEAN CUESTIONES DE CONSTITUCIONALIDAD, CONFORME AL ARTÍCULO 34, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE EN EL AÑO DE 2004.

## 2.7. Derecho de acción del contribuyente.

En cuanto al Derecho de acción, este se trata de un Derecho de defensa oponible al acto administrativo, que incide dentro de la esfera jurídica del particular, de ahí que en tales consideraciones es la posibilidad del particular de impugnar, acudiendo ante un órgano del Estado para exigir el desempeño de su función jurisdiccional.

Siendo este Derecho la posibilidad que tiene el contribuyente para acceder ante los tribunales administrativos a acudir a la defensa de sus intereses ante una resolución que le cause agravio dictada por las autoridades administrativas y fiscales, ello con el fin de que se le administre justicia, dándole la posibilidad de ser oído y vencido en juicio.

De ahí que si bien dicha figura parte del derecho de petición, lo cierto es que al existir la presencia de ser titular de derechos e intereses, al presentar una consulta sobre situaciones reales y concretas que versen sobre situaciones individuales, el mismo contribuyente podría acudir a la defensa de estos antes las Tribunales Administrativos o del Poder Judicial Federal, ello se robustece con lo expresado por Colom Pastor cuando manifiesta que “(...) para ejercitar el derecho de acción se exige ser titular derechos e intereses legítimos, y en cambio, para ejercitar el derecho de petición hay una exigencia contraria: el presupuesto es no ser titular de derechos o interese legítimos...”<sup>90</sup>, ello sin dejar de lado que derecho de acción en todo momento acompaña al derecho de petición, derecho del cual se funda la consulta fiscal contenida en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

---

<sup>90</sup> CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México UNAM, IIJ, (Doctrina Jurídica, No. 182), 2004, p.92.

### **CAPÍTULO III. LA REGULACIÓN DE LA FIGURA “CONSULTA FISCAL” CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN DE NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO POSITIVO MEXICANO.**

En primer lugar, podemos decir que “(...) Consultar en materia fiscal es someter una duda sobre la materia, al parecer de la autoridad fiscal, un objeto de que esta emita su dictamen.”<sup>91</sup>

Por su parte, Humberto Rodríguez Domínguez sostiene que “(...) El derecho de consultar a la autoridad, cuyo contenido prevé simple y sencillo, está sujeto, primero a la regulación prevista de la ley además que se tenga siempre en cuenta las consecuencias que puedan provocarse cuando se emplea este derecho.”<sup>92</sup>

Así, por lo que hace a dicha figura, podemos decir que la misma obliga a la autoridad consultada a que la respuesta recaída a una consulta fiscal sea suficientemente analítica y completa, en relación a lo planteado, cuya respuesta debe ser formulada en los mismos términos en que se presentó por el particular, pudiendo en todo caso versar sobre una interpretación o aplicación directa de un criterio de la autoridad.

Por otra parte, considero que el propósito de una consulta fiscal formulada por el particular ante la autoridad administrativa o fiscal de que se trate, debiera ser un medio de garantizar una certeza y seguridad jurídica al consultante, por la que, la autoridad de respuesta a lo solicitado de manera congruente y exhaustiva, de ahí que a dicha consulta se le conozca como de confirmación de criterio; sin que para ello resuelva favorablemente al mismo, ya que, en todo caso esta es una vía para hacer del conocimiento al consultante el

---

<sup>91</sup> KAYE, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 4ª ed., México, Themis, (Colección Textos Universitarios), 2011, p. 182.

<sup>92</sup> *Ibidem*, p. 256.

criterio de la autoridad consultada, o bien, se dé a conocer la interpretación sobre un determinado criterio aplicar sobre cierto caso real y concreto, ya que la consulta formulada sobre aspectos hipotéticos en nada trascendería a la esfera jurídica del promovente y es aquí donde si pudiera considerarse que será hasta el momento en que la autoridad aplique dicha respuesta en una resolución definitiva, pero sin contemplar mayores requisitos para vincular a la autoridad que los ya mencionados, es decir, que la consulta trate sobre situaciones reales y concretas, presentada de forma individual por el particular.

Ahora bien, cabe precisar que es por demás evidente que una consulta fiscal, puede ser planteada en forma abierta, según la doctrina, cuando ante un determinado caso en específico solicita el particular a la autoridad la definición de un criterio o la postura de aquella en relación al mismo.

Empero, actualmente lo anterior es poco probable que suceda, pues, la consulta fiscal se ha convertido en una figura de carácter político que obedece a un interés de la autoridad tributaria, ya que, las reformas de dos mil siete, tuvieron dicho objetivo.

Por otra parte, se dice que una consulta es cerrada cuando el particular solicita que la autoridad consultada confirme su criterio, no obstante a ello, eso no lo dice la ley, pero refiere el otrora Ministro Sergio A. Valls Hernández, en el Amparo en Revisión 1106/2007 específicamente en la sentencia de treinta de enero de dos mil ocho que, la consulta fiscal permite conocer cuál es el criterio de la administración en relación a una determinada operación, para lo cual menciona, cuya trascendencia tributaria le afecte y tenga dudas, es decir, la consulta formulada y la respuesta a lo consultado será en todo caso un medio

certeza, de ahí que se desprenda que la naturaleza de la consulta constituye un medio certeza en cuanto al criterio sostenido por las autoridades fiscales.<sup>93</sup>

En contraposición a lo anterior, la palabra duda hace referencia a la “(...) suspensión o indeterminación del ánimo entre dos juicios o dos decisiones, obien acerca de un hecho o una noticia.”<sup>94</sup> La cual, proviene del latín *dubitāre* que significa dudar, que significa “(...) tener dificultad para decidirse por una cosa o por otra.”<sup>95</sup> Empero, el artículo 34 del CFF, señala que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hayan formulado los interesados individualmente, para ello, lo real deriva del latín tardío *reālis*, y este a su vez deriva del latín *res, rei* (cosa), que significa que “(..) tiene existencia objetiva”<sup>96</sup>, mientras lo concreto es algo específico, y por ello es que la palabra duda se contrapone a lo real, ya que lo primero hace referencia a una idea que es abstracta, está en la mente, o que viene del ánimo, mientras lo real tiene una existencia en el mundo material, por tanto, la primer palabra permite al particular consultar cualquier situación que provenga de su mente, no obstante a que, el referido artículo 34 del CFF, señale una consulta formulada ante la autoridad de forma individual, sobre una determinada situación real y concreta, razón por la cual no son equivalentes lo real respecto a una duda y menos aún pensarse sean sinónimos.

Ahora bien, desprendiéndose de la lectura al artículo 34 del CFF, dicha disposición guarda cuatro efectos dentro de su contenido a saber:

---

<sup>93</sup> Cfr. Ministro Ponente Sergio A. Valls Hernández, *Resolución; Amparo en Revisión 1106/2007*, Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, 30 de enero de 2008, págs. 16-17.

<sup>94</sup> Real Academia Española, *Diccionario de la lengua española*, 2017, Consultado en: <http://dle.rae.es/?id=EER7LDR>

<sup>95</sup> *Ibidem*, Consultado en: <http://dle.rae.es/?id=EEYGVdk>

<sup>96</sup> *Ibidem*, Consultado en: <http://dle.rae.es/?id=VGqyuLj|VGtxgAo|VGuc9Wg>

- a) Obligación a contestar, la cual, solamente surgirá cuando lo consultado se realice sobre situaciones reales y concretas que hagan los interesados individualmente.
- b) Obligación de aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, condicionada a que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto, así como que dichos antecedentes y circunstancias que hayan originado la consulta no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación, ante la autoridad y, por último, que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación, respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.
- c) No vinculación para la autoridad fiscal, al menos, por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.
- d) No obligatoriedad de la respuesta para los particulares, por tanto, éstos sólo podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Por último, señala dicho precepto que las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva, no obstante, es una norma imperfecta, pues, no trae aparejada una sanción para la autoridad y más aún poco se dice de éste plazo y sus efectos.

Es por ello que como colofón a lo anterior, en nuestra legislación se ha condicionado dicha figura a cumplir diversos requisitos que han convertido a la misma en un derecho positivo no vigente, inclusive debiendo cumplirse con requisitos más allá de los señalados para ejercer el derecho de petición, ya que

si bien una consulta debe formularse, en principio, de forma individual, sobre situaciones reales y concretas y, por su parte, el derecho de petición puede ejercerse en abstracto, siempre que sea ejercido de forma respetuosa, pacífica y por escrito por el peticionario, según lo contenido en el artículo 8o de la CPEUM, también lo es que la primera implica para su ejercicio además de los anteriores requisitos, requiere de otros diversos para vincular a la autoridad a su criterio, así como condicionar su impugnación hasta el momento en que dicho criterio se plasme en una resolución por la autoridad, sólo como algunos requisitos, como lo corrobora el contenido del artículo 34 del CFF.

### 3.1. Análisis del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

En primera instancia, recordemos que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sean presentadas sobre situaciones reales y concretas, formuladas por los interesados de forma individual, en términos del artículo 34 del CFF.

Para ello, la autoridad fiscal quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que en la misma el contribuyente señale los antecedentes y circunstancias en relación a lo consultado y éstos no se hubieren modificado con posterioridad a su presentación, además de que la misma deberá ser formulada con anterioridad a que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

Por otra parte, también recordemos que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable y sólo entonces las respuestas recaídas a este tipo de consultas serán obligatorias para el particular, cuando en las resoluciones definitivas la autoridad aplique los criterios contenidos en dicha respuesta y, luego entonces, será hasta dicho

momento que los particulares podrán interponer los medios de defensa que señalen las leyes respectivas, para ello, la autoridad tendrá un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la consulta para contestar las mismas, sin que la falta de respuesta pueda ser impugnada por los particulares, ya que, a decir verdad esa parte resulta ser letra muerta.

Quizás la crítica más amplia a esta figura, se dé en el momento en que el legislador omitió señalar que aún las resoluciones desfavorables generan derechos al particular, con independencia de que existan criterios como el del Ministro Sergio A. Valls Hernández, en el Amparo en Revisión 1106/2007 con la sentencia de treinta de enero de dos mil ocho, el cual, excluye este tipo de resoluciones, condicionando a que la figura denominada consulta fiscal, sólo sea impugnada hasta el momento en que la resolución dictada por la autoridad aplique los criterios contenidos en dicha respuesta, para lo cual, sólo será vinculante cuando se trate de situaciones reales y concretas, presentada de forma individual por el particular, además de cumplir con una serie de requisitos hasta aquí descritos, ya que, en todo caso basta con que solo se dé fin a una instancia por lo que respecta a una consulta fiscal, para que, ella pueda afectar la esfera jurídica del contribuyente.

Por último, refiere dicho artículo en la parte final, que el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto<sup>97</sup> de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere dicho precepto, que en todo caso serán aquellas que se apliquen a un mayor número de contribuyentes, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de ese Código, no obstante a ello, las mismas no generaran derechos para el contribuyente, según lo dispone el artículo 47 del RCFF.

---

<sup>97</sup> Si bien es cierto dicho artículo hace referencia a que el Servicio de Administración Tributaria deberá tomar un extracto de las principales resoluciones, también lo es que ello resta cierto grado de eficacia a las mismas, ya que en todo caso debiera conocerse en su totalidad dicha resolución y no sólo una parte, ya que esto daría mayor certeza al contribuyente en cuando a las condiciones o elementos en que se basó la autoridad para la emisión de las mismas.

Ahora bien, el artículo 69 del CFF, señala que el personal oficial que intervenga en los diversos trámites relativos a la aplicación de las disposiciones tributarias estará obligado a guardar absoluta reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de sus facultades de comprobación.<sup>98</sup>

---

<sup>98</sup> Para ello, es importante conocer el contenido de la Tesis Aislada: 1a. CVII/2013 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro XIX, Abril de 2013, Tomo 1, Página: 970, de rubro y texto siguientes:

“(…) SECRETO FISCAL. CONCEPTO DE.

El artículo 69 del Código Fiscal de la Federación establece la obligación de reserva absoluta en lo concerniente a la información tributaria del contribuyente (declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación), a cargo del personal de la autoridad fiscal que intervenga en los trámites relativos a la aplicación de disposiciones fiscales. Así, en principio, dicha medida legislativa establece una concreta carga -de no hacer- impuesta al personal -servidores públicos- de la autoridad fiscal, consistente en que al aplicar las disposiciones fiscales no deben revelar de ninguna forma información tributaria de los contribuyentes. En esto precisamente, desde la perspectiva del derecho positivo, consiste el "secreto fiscal". Por ende, la intervención legislativa por la cual se estableció el secreto fiscal no se encuentra diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin en los términos señalados. Pero la reserva del secreto fiscal no es absoluta, tal y como lo dispone el mismo artículo 69, con independencia de que en principio así se encuentre establecido textualmente, sino relativa al establecer dicho precepto distintas excepciones al respecto.

…”

De la anterior transcripción, se desprende que el artículo 69 del CFF establece la obligación de las autoridades fiscales; en primer instancia a una reserva absoluta, en lo concerniente a la información tributaria del contribuyente a cargo del personal de la autoridad fiscal que intervenga en los trámites relativos a la aplicación de disposiciones fiscales, lo cual se convierte en una obligación de no hacer para dicho personal, lo cual se traduce desde la perspectiva del derecho positivo como “secreto fiscal”.

Para lo cual, refiere de dicha Primera Sala de nuestro Alto Tribunal que la intervención legislativa por la cual se estableció el secreto fiscal no se encuentra diseñada normativamente como un principio o derecho fundamental, sino más bien como una regla-fin en los términos señalados, es decir, la obligación de no hacer a cargo de dicho personal que maneje la información tributaria del contribuyente de que se trate.

Para ello, cabe aclarar que dicha reserva es relativa, máxime que dicho precepto establezca que sea absoluta, por lo que a modo de ejemplificar lo anterior, señalaremos algunas de dichas excepciones:

- a) Dicha reserva no comprenderá los casos que señalen las leyes fiscales y aquellos en que deban suministrarse datos a los funcionarios encargados de la administración y de la defensa de los intereses fiscales federales, a las autoridades judiciales en procesos del orden penal o a los Tribunales competentes que conozcan de pensiones alimenticias o en el supuesto previsto en el artículo 63 de este Código, en relación a los hechos que conozcan las autoridades en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- b) Además de ello, tampoco comprenderá la información relativa a los créditos fiscales firmes de los contribuyentes, que las autoridades fiscales proporcionen a las sociedades de información crediticia que obtengan autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de conformidad con la Ley para Regular las Sociedades de Información Crediticia, ni la que se proporcione para efectos de la notificación por terceros a que se refiere el último párrafo del artículo 134 del CFF, y menos aún la que se proporcione a un contribuyente para verificar la información contenida en los comprobantes fiscales digitales por Internet que se pretenda deducir o acreditar, expedidos a su nombre en los términos de este ordenamiento.
- c) Por su parte, dicha reserva no será aplicable tratándose de las investigaciones sobre conductas previstas en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ni cuando, para los efectos del artículo 26 de la Ley del Impuesto

---

Por ello, determina que la reserva del secreto fiscal no es absoluta, tal y como lo dispone el mismo artículo 69, sino que la misma es relativa al establecer dicho precepto distintas excepciones al respecto.

Especial sobre Producción y Servicios, la autoridad requiera intercambiar información con la Comisión Federal para la Protección contra Riesgos Sanitarios de la Secretaría de Salud.

- d) Así como tampoco será aplicable, respecto a los requerimientos que realice la Comisión Federal de Competencia Económica o el Instituto Federal de Telecomunicaciones, para efecto de calcular el monto de las sanciones relativas a ingresos acumulables en términos del impuesto sobre la renta, a que se refiere el artículo 120 de la Ley Federal de Competencia Económica, cuando el agente económico no haya proporcionado información sobre sus ingresos a dichos órganos, o bien, éstos consideren que se presentó en forma incompleta o inexacta.
- e) Asimismo, no será aplicable a la Unidad de Fiscalización de los Recursos de los Partidos Políticos, órgano técnico del Consejo General del Instituto Nacional Electoral, en los términos que las leyes respectivas electorales señalen, ni a las Salas del Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación en los asuntos contenciosos directamente relacionados con la fiscalización de las finanzas de los partidos políticos. Siendo que la información proporcionada por esta, sólo deberá utilizarse para los fines que dieron origen a la solicitud de información.
- f) Por otra parte, surge otra excepción, en relación a la información relativa a la identidad de los terceros independientes en operaciones comparables y la información de los comparables utilizados para motivar la resolución, ya que, ésta sólo podrá ser revelada a los tribunales ante los que, en su caso, se impugne el acto de autoridad, cuando las autoridades fiscales ejerzan las facultades a que se refiere el artículo 179 de la LISR.
- g) Ahora bien, solo mediante tratado internacional, en vigor, del que México sea parte que contenga disposiciones de intercambio recíproco de información, se podrá suministrar la información a las autoridades fiscales extranjeras. Para ello, dicha información únicamente podrá

utilizarse para fines distintos a los fiscales cuando así lo establezca el propio tratado y las autoridades fiscales lo autoricen.

- h) Además de ello, no será aplicable la misma, cuando se trate de investigaciones sobre conductas previstas en los artículos 139, 139 Quáter, y 148 Bis del Código Penal Federal.

Por su parte, dicho artículo 69, en su décimo segundo párrafo establece que la reserva a que se refiere dicho precepto en su párrafo primero, es decir, la absoluta reserva del personal oficial encargado de la aplicación de las diversas disposiciones fiscales, en lo concerniente a declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación, no resulta aplicable respecto del nombre, denominación o razón social y clave del registro federal de contribuyentes de aquéllos contribuyentes que se encuentren en los siguientes supuestos:

- a) Que tengan a su cargo créditos fiscales firmes.
- b) Que tengan a su cargo créditos fiscales determinados, que siendo exigibles, no se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas permitidas por este Código.
- c) Que estando inscritos ante el registro federal de contribuyentes, se encuentren como no localizados.
- d) Que haya recaído sobre ellos sentencia condenatoria ejecutoria respecto a la comisión de un delito fiscal.
- e) Que tengan a su cargo créditos fiscales que hayan sido afectados en los términos de lo dispuesto por el artículo 146-A del CFF, cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.
- f) Que se les hubiere condonado algún crédito fiscal.

Razón por la cual, una vez publicados dichos datos por el Servicio de Administración Tributaria, en su página de Internet, de aquéllos contribuyentes

que se ubiquen en alguno de los supuestos descritos con anterioridad, y los mismos estuvieran inconformes con la publicación de sus datos, podrán llevar a cabo el procedimiento de aclaración que el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general, en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga.

Consecuentemente, la autoridad fiscal deberá resolver el procedimiento en un plazo de tres días, contados a partir del día siguiente al que se reciba la solicitud correspondiente y, en caso de aclararse dicha situación, el Servicio de Administración Tributaria procederá a eliminar la información publicada que corresponda.

Un vez habiendo precisado lo anterior, tenemos que por otra parte el artículo 34-A del CFF, establece que las autoridades fiscales podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativos a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas<sup>99</sup>, en términos del artículo 179 de la LISR, si y solamente si el contribuyente presenta la información, datos y documentación, necesarios para la emisión de la resolución correspondiente.

Por otro lado, la vigencia de estas resoluciones podrán surtir sus efectos en el ejercicio fiscal en que se emitan, en el ejercicio inmediato anterior y hasta tres ejercicios siguientes en que se soliciten, excepción hecha a los

---

<sup>99</sup> Refiere el artículo 179 de la LISR en sus párrafos cinco y seis, que:

- a) Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.
- b) Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.
- c) Se consideran partes relacionadas de un establecimiento permanente, la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.

procedimientos amistosos<sup>100</sup>, ya que, en todo caso, la vigencia pudiera ser mayor, cuya validez podrá condicionarse al cumplimiento de diversos requisitos con el objeto de que se demuestren que en las operaciones objeto de la resolución, se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Sin olvidar que el plazo para resolver este tipo de consultas es de ocho meses, según lo establece el artículo 37 del CFF, en su párrafo segundo.

### 3.2. Presentación de la consulta fiscal.

En primer lugar, refiere el artículo 17-K que 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:

- 1.- La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y;
- 2.- 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.

En virtud de ello, es que 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, es decir, existe una obligación de consultar dicho buzón tributario.

---

<sup>100</sup> *Vid. Supra.*, pág. 80.

Por otra parte, también existe la obligación de la autoridad de enviar por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y correcto funcionamiento de éste denominado buzón tributario.

Ahora bien, el artículo 27, establece que las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas, así como expedir comprobantes fiscales digitales por Internet por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, o que en su caso hayan abierto una cuenta a su nombre en las entidades del sistema financiero o en las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, en las que reciban depósitos o realicen operaciones susceptibles de ser sujetas de contribuciones, deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes.

Empero, desde este punto cabe hacer la precisión que las solicitudes o avisos que se presenten en forma extemporánea, surtirán sus efectos a partir de la fecha en que sean presentados, aunado al hecho de que las personas físicas que no se encuentren en alguno de los supuestos anteriores, también podrán solicitar su inscripción al registro federal de contribuyentes, cumpliendo con los requisitos establecidos mediante reglas de carácter general que para tal efecto publique el Servicio de Administración Tributaria.

Retomando lo anteriormente señalado, en relación a la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes, de las personas físicas o morales que deban hacerlo, éstas deberán 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 del CFF, es decir, los descritos en el Capítulo III denominado De la Inscripción y Avisos en el Registro Federal de Contribuyentes, Sección I De la Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, en su artículo 22, el cual, en la parte final señala que las personas morales obligadas a solicitar su inscripción en el registro

federal de contribuyentes, deberán señalar el nombre de su representante legal en su solicitud de inscripción a dicho registro, así como será éste quien deberá solicitar dicha inscripción, además del certificado de firma electrónica avanzada, y presentar los avisos que señale el Reglamento del CFF, obligación que se impone de igual modo a los socios y accionistas de las personas morales quienes tienen dichas obligaciones.

En virtud de lo anterior, las personas morales cuyos socios o accionistas deban inscribirse, anotarán en el libro de socios y accionistas la clave del registro federal de contribuyentes de cada socio y accionista y, en cada acta de asamblea, la clave de los socios o accionistas que concurran a la misma.

Para ello, la persona moral se cerciorará de que el registro proporcionado por el socio o accionista concuerde con el que aparece en la cédula respectiva.

No obstante a lo anterior, no estarán obligados a solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes los socios o accionistas residentes en el extranjero de personas morales residentes en México, así como los asociados residentes en el extranjero de asociaciones en participación, siempre que la persona moral o el asociante, residentes en México, presenten ante las autoridades fiscales dentro de los tres primeros meses siguientes al cierre de cada ejercicio, una relación de los socios, accionistas o asociados, residentes en el extranjero, en la que se indique su domicilio, residencia fiscal y número de identificación fiscal.

Así como en el presente caso, cabe señalar que las personas físicas y las morales, residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país, que no se ubiquen en los supuestos señalados en el párrafo anterior, podrán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, proporcionando su número de identificación fiscal, cuando tengan obligación contar con éste en el país en que residan, así como la información a que se refiere el primer párrafo de este artículo, en los términos y para los fines que

establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, sin que dicha inscripción les otorgue la posibilidad de solicitar la devolución de contribuciones.

Además de ello, prevé el artículo 27 del CFF que los miembros de las personas morales con fines no lucrativos a que se refiere el Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como las personas que hubiesen adquirido sus acciones a través de mercados reconocidos o de amplia bursatilidad y dichas acciones se consideren colocadas entre el gran público inversionista, siempre que, en este último supuesto, el socio o accionista no hubiere solicitado su registro en el libro de socios y accionistas, no estarán obligados a solicitar dicha inscripción, así como el certificado de firma electrónica avanzada, y los avisos descritos en el RCFF.

No obstante a ello, el Servicio de Administración Tributaria podrá establecer mecanismos simplificados de inscripción al registro federal de contribuyentes, atendiendo a las características del régimen de tributación del contribuyente.

Por otro lado, el artículo 23 de dicho Reglamento, establece que las personas morales residentes en México presentarán su solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes en los siguientes plazos:

- a) En el momento en el que se firme su acta o documento constitutivo, a través del fedatario público que protocolice el instrumento constitutivo de que se trate, incluyendo los casos en que se constituyan sociedades con motivo de la fusión o escisión de personas morales.
- b) Las personas morales que no se constituyan ante fedatario público, deberán presentar su solicitud de inscripción dentro del mes siguiente a aquél en que se realice la firma del contrato, o la publicación del decreto o del acto jurídico que les dé origen.

c) Cuando en el instrumento jurídico suscrito que les dé origen, precisen, ante fedatario público, una fecha posterior cierta y determinada o una condición suspensiva para su surgimiento, presentarán su solicitud de inscripción al registro federal de contribuyentes en la fecha establecida en dicho instrumento o cuando se dé el cumplimiento de dicha condición suspensiva o, en su caso, lo podrá llevar a cabo el fedatario público en los términos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general.

d) En los demás supuestos, la solicitud de inscripción se presentará dentro del mes siguiente al día en que:

1.- Se actualice el supuesto jurídico o el hecho que dé lugar a la presentación de declaraciones periódicas, de pago o informativas por sí mismas o por cuenta de terceros, y;

2.- Los contribuyentes a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, inicien la prestación de sus servicios.

Asimismo, dicho numeral impone a las personas morales la obligación de señalar su domicilio fiscal; para lo cual, en caso de cambio deberán presentar el aviso correspondiente dentro de los diez días siguientes al día en el que tenga lugar dicho cambio, salvo que al contribuyente se le hayan iniciado facultades de comprobación y no se le haya notificado la resolución a que se refiere el artículo 50 del CFF, en cuyo caso, deberá presentar el aviso previo a dicho cambio con cinco días de anticipación.

No obstante a ello, en caso de que el contribuyente presente el aviso de cambio de domicilio y no sea localizado en este último, el aviso no tendrá efectos legales, según lo dispone el artículo 27 del CFF.

Ahora bien, la autoridad fiscal podrá considerar como domicilio fiscal del contribuyente aquél en el que se verifique alguno de los supuestos establecidos

en el artículo 10 del CFF, cuando el manifestado en las solicitudes y avisos a que se refiere este artículo no corresponda a alguno de los supuestos de dicho precepto, tal situación será notificada a los contribuyentes a través del buzón tributario.

Además de ello, las personas inscritas en el registro federal de contribuyentes deberán conservar en su domicilio fiscal la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen el artículo 27 y el Reglamento respectivo del CFF.

Así, las personas morales y las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen o por los ingresos que perciban, deberán solicitar su certificado de firma electrónica avanzada.

Por otro lado, es de hacer notar que, según lo prevé el artículo 27 del CFF las personas que hagan los pagos a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley de Impuesto sobre la Renta, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

Por su parte, dispone el artículo 27 que los fedatarios públicos exigirán a los otorgantes de las escrituras públicas en que se haga constar actas constitutivas, de fusión, escisión o de liquidación de personas morales, que comprueben dentro del mes siguiente a la firma que han presentado solicitud de inscripción, o aviso de liquidación o de cancelación, según sea el caso, en el registro federal de contribuyentes, de la persona moral de que se trate, debiendo asentar en su protocolo la fecha de su presentación.

En caso contrario, establece dicho numeral que el fedatario deberá informar de dicha omisión al Servicio de Administración Tributaria dentro del mes siguiente a la autorización de la escritura.

Asimismo, los fedatarios públicos deberán asentar en las escrituras públicas en que hagan constar actas constitutivas y demás actas de asamblea de personas morales cuyos socios o accionistas y sus representantes legales deban solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes, la clave correspondiente a cada socio o accionista y representante legal o, en su caso, verificar que dicha clave aparezca en los documentos señalados, y en todo caso, se cerciorarán de que dicha clave concuerde con la cédula respectiva.

Por otro lado, cuando de conformidad con las disposiciones fiscales los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios deban presentar la información relativa a las operaciones consignadas en escrituras públicas celebradas ante ellos, respecto de las operaciones realizadas en el mes inmediato anterior, dicha información deberá ser presentada a más tardar el día diecisiete del mes siguiente ante el Servicio de Administración Tributaria de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita dicho órgano.

Pero ¿qué debe contener dicha declaración informativa?, para ello, refiere el artículo 27 del CFF que deberá contener, al menos, la información necesaria para identificar a los contratantes, a las sociedades que se constituyan, el número de escritura pública que le corresponda a cada operación y la fecha de firma de la citada escritura, el valor de avalúo de cada bien enajenado, el monto de la contraprestación pactada y de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales correspondieron a las operaciones manifestadas.

No obstante a ello, si bien, el Servicio de Administración Tributaria realizará la inscripción o actualización del registro federal de contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad de conformidad a lo ya referido, también lo es que reconoce la posibilidad de que los obtenga por cualquier otro medio, es decir, cuando ejerza sus facultades de comprobación.

Asimismo, podrá requerir aclaraciones a los contribuyentes, así como corregir los datos con base en evidencias que recabe, incluyendo aquéllas proporcionadas por terceros.

Además de ello, asignará la clave que corresponda a cada persona que inscriba, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que el Servicio de Administración Tributaria o la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte.

Por último, tratándose de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y en general cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de sus actividades, los contribuyentes deberán presentar aviso de apertura o cierre de dichos lugares en la forma que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y conservar en los lugares citados el aviso de apertura, debiendo exhibirlo a las autoridades fiscales cuando éstas lo soliciten.

Ahora bien, conforme al artículo 18 del CFF, toda promoción dirigida a las autoridades fiscales, podrá presentarse básicamente de dos formas diversas:

1.- Mediante documento digital que contenga firma electrónica avanzada.

Para ello, las promociones deberán enviarse a través del buzón tributario y deberán tener por lo menos los requisitos que señala dicho precepto, es decir, lo señalado en los artículos 17-K y 27 del CFF.

2.- Por escrito, mediante documento impreso, en los formatos preestablecidos que apruebe el Servicio de Administración Tributaria o en su caso cumpliendo únicamente con los requisitos señalados en Ley.

En virtud de lo anterior, cuando no existan dichos formatos aprobados por la referida autoridad, la promoción deberá reunir los requisitos que establece dicho artículo 18 del CFF, con excepción del formato y dirección de correo electrónicos, según lo dispone ese mismo artículo.

Además de ello, para el primer caso; los contribuyentes que exclusivamente se dediquen a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas podrán no utilizar firma electrónica avanzada, es decir, es potestativo para ellos utilizarla o no, además de ello, no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo.

En cuyo caso, las promociones deberán presentarse en documento impreso y estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar. Es decir, deberá acreditarse en todo caso la representación legal, en términos del artículo 19 de dicho CFF, que señala que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original, ya que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios.

Bajo dicha tesitura, recordemos que la inscripción de dicha representación deberá realizarse en el registro de representantes legales de las autoridades fiscales y éstas expedirán la constancia de inscripción correspondiente, es decir, existe previo a cualquier actuación, un registro de personería de quien actúe en representación de una persona física o moral, según sea el caso.

En este orden de ideas con dicha constancia, se podrá acreditar la representación en los trámites que se realicen ante dichas autoridades.

Para estos efectos, señala ese mismo artículo 19 que el Servicio de Administración Tributaria podrá simplificar los requisitos para acreditar la representación de las personas físicas o morales en el registro de representantes legales, mediante reglas de carácter general.

Por su parte, es de hacer notar que dicho registro de personería se realizara mediante la solicitud de inscripción que se hará mediante escrito libre debidamente firmado por quien otorga el poder y por el aceptante del mismo, acompañando el documento en el que conste la representación correspondiente, así como los demás documentos que mediante reglas de carácter general establezca el Servicio de Administración Tributaria.

Así será responsabilidad del contribuyente que hubiese otorgado la representación y la hubiese inscrito, el solicitar la cancelación de la misma en el registro citado en los casos en que se revoque el poder correspondiente.

Para dichos efectos, se deberá dar aviso a las autoridades fiscales dentro de los cinco días siguientes a aquél en que se presente tal circunstancia; de no hacerlo, los actos que realice la persona a la que se le revocó la citada representación surtirán plenos efectos jurídicos, es decir, se castiga la omisión de dar aviso a la autoridad de quien otorgo dicha representación y revocar a quién en su caso lo representaría, pues, se entiende que la misma persona que lo representa continua plenamente facultado para ello, ya que el poder conferido se basa en una manifestación de la voluntad del representado, depositando cierto grado de confianza en su representante, y por tanto, puede éste seguir haciéndolo, hasta en tanto no se revoque el poder otorgado a dicho representante, ante la misma autoridad, es decir, subsiste la certeza de que efectivamente puede seguir gestionando en nombre de su representado, mientras la autoridad no cuente con dicho aviso.

Asimismo, los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, además de ello podrán ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con estos propósitos y es precisamente aquí en donde se regula la figura de los autorizados, cuya limitante es poder actuar en todo acto que no esté descrito en este párrafo, más aún cuando conforme a este artículo 19, no procede la gestión de negocios y más aún quien actué en representación de otro deberá acreditarlo en los términos ya referidos con antelación, haciendo la precisión que quien promueva a nombre de otro deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presenta la promoción, ya que de no hacerlo así, se entenderá que dicho presunto representante está gestionando a nombre de otro particular, cuya consecuencia es que sea improcedente la tramitación de dicha promoción.

En virtud de lo anterior, no debemos olvidar que las escrituras públicas que se contengan en documentos digitales en los términos de lo dispuesto por el artículo 1834-Bis del Código Civil Federal, mismas que deberán contener firma electrónica avanzada del fedatario público.

A mayor abundamiento, es menester señalar el contenido del artículo 1834-Bis, que a la letra señala:

“(…) Artículo 1834 Bis.- Los supuestos previstos por el artículo anterior se tendrán por cumplidos mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, siempre que la información generada o comunicada en forma íntegra, a través de dichos medios sea atribuible a las personas obligadas y accesible para su ulterior consulta.

En los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, éste y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología, en cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constar en el propio instrumento los elementos a

través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige.”<sup>101</sup>

En virtud de lo anterior, tenemos que en los casos en que la ley establezca como requisito que un acto jurídico deba otorgarse en instrumento ante fedatario público, es decir, mediante notario o corredor público, para ello, el Servicio de Administración Tributaria dentro de su portal de internet pone a disposición un Padrón Nacional de Fedatarios en el que puede consultarse una lista de dichos notarios y corredores públicos autorizados para los efectos que requiera dicha autoridad, así cualquiera de los anteriores que se elija y las partes obligadas podrán generar, enviar, recibir, archivar o comunicar la información que contenga los términos exactos en que las partes han decidido obligarse, mediante la utilización de medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

En cuyo caso el fedatario público, deberá hacer constatar en el propio instrumento los elementos a través de los cuales se atribuye dicha información a las partes y conservar bajo su resguardo una versión íntegra de la misma para su ulterior consulta, otorgando dicho instrumento de conformidad con la legislación aplicable que lo rige, cuyo caso particular nos remite al CFF.

Bajo esta guisa, cuando las promociones deban ser presentadas en documentos digitales por los representantes o los autorizados, el documento digital correspondiente deberá contener firma electrónica avanzada de dichas personas, en los términos del CFF.

---

<sup>101</sup> Código Civil Federal, Diario Oficial de la Federación, Estados Unidos Mexicanos, Últimas reformas publicadas 24 de diciembre de 2013.

3.2.1. Artículos 18 y 18-A; forma de substanciar los procedimientos de las consultas fiscales.

Anteriormente, hemos señalado los requisitos a los que hacen referencia dichos preceptos legales<sup>102</sup>, es decir, los artículos 18 y 18-A del CFF, los cuales exigen que toda promoción dirigida a las autoridades fiscales<sup>103</sup>, debe cumplir con los siguientes requisitos, o al menos sólo haremos referencia a los más importantes:

- 1.- Debe ser presentada por documento digital que contenga firma electrónica avanzada, excepción hecha a los contribuyentes que se dediquen exclusivamente a las actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, los cuales podrán presentarla mediante documento impreso, a través de reglas de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria;
- 2.- A través de buzón tributario, se enviarán dichas promociones.
- 3.- Las mismas deben incluir 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, así como señalar la autoridad a la que se dirige, el propósito y la dirección de correo electrónico, asimismo, deben señalarse los números telefónicos del contribuyente y de los autorizados.

---

<sup>102</sup> *Vid. Supra.*, pág. 112.

<sup>103</sup> Refiere el RCFF, en su Título I, de la Disposiciones Generales, en el artículo 1, que para los efectos de dicho Reglamento, se entenderá por Autoridades Fiscales las unidades administrativas de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y del Servicio de Administración Tributaria, en cuyo caso, cabe precisar que son éstas las autoridades fiscales federales de pleno derecho reconocidas como tales, mientras que por lo que respecta a las entidades federativas coordinadas en ingresos federales que conforme a sus leyes locales estén facultadas para administrar, comprobar, determinar y cobrar ingresos federales, de los órganos administrativos desconcentrados y de los organismos descentralizados que ejerzan las facultades en materia fiscal establecidas en el CFF y en las demás leyes fiscales, en el ámbito de sus respectivas competencias, serán conocidas como de ficción de derecho.

4.- Deberán ir firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar, en estos casos, se deberá señalar domicilio para oír y recibir notificaciones, así como el nombre de la persona autorizada para recibirlas, conforme a lo dispuesto por el artículo 19 del CFF.

5.- Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañen a un documento digital, no obstante si se incluyen documentos distintos a ellos, deberá presentarse de forma escrita.

6.- Describir las actividades a las que se dedica el interesado, así como indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción, asimismo deberá señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la misma y acompañar los documentos e información de soporte tales hechos o circunstancias, describir las razones del negocio, para ello, recordemos que por lo que hace a las actividades a las que se dedica el interesado, las mismas ya fueron descritas por la persona física o moral que solicita su inscripción al registro federal de contribuyentes, en términos del artículo 27 del CFF.

7.- Además de precisar si dichos hechos o circunstancias han sido previamente planteados ante la misma autoridad u otra distinta, o han sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución y, en caso de que no, manifestarlo en su promoción, así como indicar si el mismo se encuentra sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, para lo cual, deberá señalar los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión y sino es el caso deberá manifestarlo expresamente, o en su caso, señalar que se encuentra en el plazo previsto en el artículo 50 del CFF para que la autoridad fiscal emita la resolución correspondiente.

Ahora bien, en el caso del 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; así como por lo que hace al deber de señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción cuando los contribuyentes sean omisos en cumplir lo descrito con antelación, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido.

En caso de no subsanarse la omisión requerida por la autoridad en dicho plazo, así como cuando se omita señalar la dirección de correo electrónico, la promoción se tendrá por no presentada, excepción hecha a los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 de este Código, ya que estos no estarán obligados a utilizar los documentos digitales previstos en este artículo.

En relación a lo anterior, dichos contribuyentes deberán presentar las promociones en documento impreso y como ya referimos estar firmadas por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella dactilar, en los formatos que haya presentado el Servicio de Administración Tributaria, o en su caso, cuando no existan los mismos deberá cumplir los requisitos que señale este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónico.

Retomando el contenido del artículo 18 del CFF, principalmente, en su párrafo cuarto, en la parte final dispone que en principio las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria, no obstante a ello, en el supuesto en que no existan dichas formas aprobadas, la promoción deberá reunir los requisitos que establece este artículo, con excepción del formato y dirección de correo electrónico, además de ello deberán señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas, asimismo las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma

digitalizada cuando se acompañen a un documento digital, para ello, cuando no se cumplan con estos requisitos las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de diez días cumpla con el requisito omitido.

Razón por la cual, en caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán especificar en el requerimiento la forma respectiva.

Por último, queda hacer referencia que el artículo 18-A manifiesta que las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34, 34-A y 36 Bis de este Código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, además de los requisitos del artículo 18 del CFF, con una serie de requisitos, por los que solamente queda hacer referencia que; si bien el último párrafo de este precepto señala que cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, último párrafo de este Código (sin embargo dicho precepto hace alusión al penúltimo párrafo y no al último ya referido), es decir, que en el caso en que la autoridad otorgará un plazo de diez días para que el contribuyente cumpla con la omisión de la que carece su escrito, en relación a la falta de alguno de los requisitos de dicho artículo, consecuentemente tal omisión originaria que se tuviera por no presentada la solicitud planteada como habíamos hecho mención anteriormente.

### 3.2.2. Principales características de la respuesta recaída a una consulta fiscal; obligaciones de la autoridad fiscal.

En primer lugar, debemos señalar que la respuesta recaída a lo consultado, es decir, a una consulta fiscal, deberá cumplir con los requisitos contenidos en el artículo 38 del CFF, ya que, refiere dicho precepto que los

actos administrativos que deban notificarse deberán cumplir al menos con los siguientes requisitos:

- 1.- Constar por escrito en documento impreso o digital. Cuya precisión es que en tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios;
- 2.- Señalar la autoridad que lo emite;
- 3.- Señalar lugar y fecha de emisión;
- 4.- Estar fundado y motivado;
- 5.- Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate;
- 6.- Ostentar la firma del funcionario competente. La cual puede estamparse mediante lo que se conoce como firma electrónica avanzada, por firma autógrafa, o bien, firma digital.

Ahora bien, recordemos que conforme a dicho precepto legal la emisión y regulación de la firma electrónica avanzada de los funcionarios pertenecientes al Servicio de Administración Tributaria, serán aplicables las disposiciones previstas en el Capítulo Segundo, del Título I denominado "De los Medios Electrónicos" del CFF, mismo que comprende los artículos 17-C al 17-L de dicho ordenamiento.

Así tenemos que, en caso de resoluciones administrativas que consten en documentos impresos, el funcionario competente podrá expresar su voluntad para emitir la resolución plasmando en el documento impreso un sello expresado en caracteres, generado mediante el uso de su firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución. Para lo cual, refiere el artículo 17-D, párrafo tercero que en los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente

sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

Asimismo, tenemos que la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución, será verificable mediante el método de remisión al documento original con la clave pública del autor.

En virtud de lo anterior, el artículo 17-G, señala que los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los siguientes datos:

- 1.- La mención de que se expiden como tales. Para lo cual, tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso;
- 2.- El código de identificación único del certificado;
- 3.- La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria, no obstante a ello, cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción de lo señalado en este número, mismo que en sustitución al mismo impone el deber de señalar que el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general (resolución miscelánea);
- 4.- Una dirección electrónica;

5.- Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes;

6.- Período de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación;

7.- La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado, y;

8.- La clave pública del titular del certificado.

Para ello, resulta necesario que el artículo 17-H, establece que los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria quedarán sin efectos cuando:

1.- Lo solicite el firmante;

2.-. Lo ordene una resolución judicial o administrativa;

3.- Fallezca la persona física titular del certificado. En este caso la revocación deberá solicitarse por un tercero legalmente autorizado, quien deberá acompañar el acta de defunción correspondiente;

4.- Se disuelvan, liquiden o extingan las sociedades, asociaciones y demás personas morales. En este caso, serán los liquidadores quienes presenten la solicitud correspondiente;

5.- La sociedad escidente o la sociedad fusionada desaparezca con motivo de la escisión o fusión, respectivamente. En el primer caso, la cancelación la podrá solicitar cualquiera de las sociedades escindidas; en el segundo, la sociedad que subsista;

6.- Transcurra el plazo de vigencia del certificado;

7.- Se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados;

8.- Se compruebe que al momento de su expedición, el certificado no cumplió los requisitos legales, situación que no afectará los derechos de terceros de buena fe;

9.- Cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria;

10.- Las autoridades fiscales, cuando:

a) Detecten que los contribuyentes, en un mismo ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento.

b) Durante el procedimiento administrativo de ejecución no localicen al contribuyente o éste desaparezca.

c) En el ejercicio de sus facultades de comprobación, detecten que el contribuyente no puede ser localizado; éste desaparezca durante el procedimiento, o bien se tenga conocimiento de que los comprobantes fiscales emitidos se utilizaron para amparar operaciones inexistentes, simuladas o ilícitas.

d) Aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten la existencia de una o más infracciones previstas en los artículos 79, 81 y 83 del CFF, y la conducta sea realizada por el contribuyente titular del certificado, es decir, hasta aquí se castigan determinadas conductas de dicho contribuyente.

Ahora bien, refiere ese mismo artículo 17-H del CFF que el Servicio de Administración Tributaria podrá cancelar sus propios certificados de sellos o firmas digitales, cuando se den hipótesis análogas a cuando se pierda o inutilice por daños, el medio electrónico en el que se contengan los certificados, así

como cuando se ponga en riesgo la confidencialidad de los datos de creación de firma electrónica avanzada del Servicio de Administración Tributaria, es decir, dichas hipótesis contemplan una protección a la información que pudieran contener esos certificados, así como el hecho de que pueda ponerse en riesgo la forma en cómo se crean los mismos y prestarse a conductas ilícitas que permitan, ya sea robar, sustraer, vender, negociar, etc., información de carácter confidencial propia del Servicio de Administración Tributaria.

Además de ello, tenemos que cuando el Servicio de Administración Tributaria revoque un certificado expedido por él, se anotará en el mismo la fecha y hora de su revocación.

Debiendo hacer la precisión que tratándose de los terceros relacionados de buena fe, la revocación de un certificado que emita el Servicio de Administración Tributaria, surtirá efectos a partir de la fecha y hora que se dé a conocer la revocación en la página electrónica respectiva del citado órgano, cuya característica es que dichas solicitudes de revocación deberán presentarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

No obstante a ello, mediante la observación de reglas de carácter general, que en su caso determine el Servicio de Administración Tributaria para subsanar las irregularidades detectadas, los contribuyentes a quienes se les haya dejado sin efectos el certificado de sello digital podrán llevar a cabo el procedimiento en el cual podrán aportar las pruebas que a su derecho convenga, a fin de obtener un nuevo certificado.

Así surge la obligación de la autoridad fiscal que deberá emitir la resolución sobre dicho procedimiento en un plazo máximo de tres días, contado a partir del día siguiente a aquel en que se reciba la solicitud correspondiente.

Por otra parte, es de hacer notar que, dispone el artículo 38 del CFF, en su párrafo sexto que el Servicio de Administración Tributaria establecerá los medios a través de los cuales se podrá comprobar la integridad y autoría del documento impreso que contenga la impresión del sello resultado de la firma electrónica avanzada y amparada por un certificado vigente a la fecha de la resolución.

7.- Así como, señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido, excepción hecha a cuando la autoridad emisora del acto ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, en cuyo caso se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

8.- Finalmente, si bien no se enumera dentro de las diversas fracciones del artículo 38 del CFF, dispone dicho precepto legal, en su último párrafo, que si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

En virtud de lo anterior, podríamos agregar otros requisitos que pudieran recaer a la resolución dictada por la autoridad competente a la que se le haya consultado como lo son los siguientes requisitos:

1.- Deberá examinar todos y cada uno de los puntos petitorios hechos valer por el promovente y en todo caso la autoridad podrá invocar hechos notorios, que sustenten su respuesta, sin necesidad de resolver en favor del mismo, pero debiendo ser congruente con lo consultado.

2.- Tendrá que expresar con toda claridad los actos o procedimientos sobre los que resuelve, analizando las pruebas aportadas por los particulares y requeridas por la misma autoridad, o en su caso, precisar las fuentes de información en la que esta se basó para llegar a su determinación.

3.- Estar fundada en Derecho, es decir, que mencione los preceptos y consideraciones jurídicas aplicables, que serán en todo caso los estrictamente

vinculados con la situación real y concreta consultada, así como mencionar las consideraciones doctrinales que en su caso tome la autoridad.

4.- Deberá ser formulada en los mismos términos en que la presento el petionario o consultante.

### 3.3. Juicio de lesividad.

En primer lugar, sin perjuicio de las múltiples definiciones que pueden existir entorno al juicio de lesividad, podemos decir que es un procedimiento contencioso administrativo especial, en virtud del cual, al no poder la misma autoridad *motu proprio* revocar o nulificar sus propios actos favorables a los particulares, sea porque fue emitida en el ejercicio de las facultades de las que está investida determinada autoridad (ordenadora), o bien, porque provienen en cumplimiento a una resolución dictada por las autoridades jurisdiccionales administrativas, previamente derivado de un juicio substanciado y cuya resolución, resulta ser en beneficio del particular, y que con posterioridad la autoridad fiscal que en su caso deba cumplir con la determinación de que se trate, la cual, estima que dichas resoluciones causan un perjuicio al Estado, en cuyo caso nace en esta tesitura su derecho de acción, pero a la vez una obligación de proteger los intereses del Estado, debiendo en todo caso comprobar la mala fe con que actuó el gobernado, lesionando los intereses del mismo, ya que, sin este elemento, sería un actuar doloso de la autoridad en contra del particular.

Por ello es que consideran algunos autores que este tipo de juicio de lesividad no permite conocer, en primera instancia, la verdadera situación fiscal del particular, ya que no es posible otorgarle una verdadera certeza jurídica en relación a sus obligaciones tributarias, no obstante a que el mismo llegará a tener una resolución favorable a sus intereses, por ello, es que resulta ser que dicho juicio de lesividad implicaría un acto de molestia de tracto sucesivo, por el

periodo de cinco años en que la autoridad tiene para promover este tipo de juicio.

Lo anterior es así, ya que un acto de molestia debe estar acotado a plazos breves, o bien, ser de corta duración y no como en la especie sucede con este tipo de juicios, cuya duración es de cinco años, es decir, al menos ello en relación al periodo que tiene la autoridad para promoverlo.

Además de ello, podría pensarse que dicho juicio crea una inseguridad jurídica, quizás ocasionado por las resoluciones jurídicas que en su caso pudieran emitir los juzgadores de los Tribunales Administrativos o del PJF, ya que, ello originaría que el contribuyente no tendría una verdadera certeza jurídica sobre los criterios a aplicar por parte de la autoridad jurisdiccional de que se trate que inciden en su esfera jurídica tributaria.

Bajo esta guisa, recordemos que no sólo pueden constituirse derechos a través de resoluciones emitidas por la propia autoridad fiscal, pues, también ellos se constituyen a través de otro tipo resoluciones, es decir, las emitidas por autoridades jurisdiccionales administrativas, para ello, supongamos que el contribuyente impugna una resolución en la cual se le determina un crédito fiscal, luego entonces, dicha resolución carece de legalidad después de substanciarse la etapa de instrucción y juicio de que se trate, emitiéndose una sentencia definitiva que queda firme, no obstante a que la autoridad pudo impugnarlo y, en cumplimiento a dicha resolución la autoridad ordenadora en ejercicio de sus facultades discrecionales emite una resolución y con posterioridad, es decir, en la ejecución, la autoridad ejecutora, se percata de que dicha resolución derivo de la mala fe del contribuyente desde el primer juicio.

No obstante, lo anterior, se concluye con que el órgano jurisdiccional convalida dicha mala fe, con la sentencia que emite, así la autoridad ejecutora ejerce la acción de lesividad, en términos del artículo 36 del CFF y con ella,

dicha autoridad logra acreditar como ya se hizo mención; la mala fe del contribuyente, así como el perjuicio a los intereses del Estado, y con la resolución recaída a dicho juicio de lesividad se determina que efectivamente se comprobó la mala fe y, por ende, se deja sin efectos dicha resolución que se emitió en primer instancia en cumplimiento a una sentencia ya definitiva, lo cual considero; rompe con el principio de no contradicción que debe existir en toda estructura del pensamiento lógico, es decir, que algo pueda ser y no ser a la vez, situación que ocurriría con el órgano resolutor, ya que sería contradecirse en sus determinaciones, es decir, con la sentencia que anula el primer acto y con posterioridad con la resolución recaída al juicio de lesividad, en contra de la resolución emitida en cumplimiento a la primer sentencia, por medio de las cuales, en la primera se demuestra la ilegalidad del acto y en la segunda, se demuestra que el mismo es legal.

Lo anterior es así, con independencia de que conozcan diversos juzgadores, ya que en todo caso se estaría juzgando sobre una misma determinación.

Aunado al hecho de que si bien las partes cambian en sus roles, y la conducta que lo genere sea diversa, resulta ser que también el fondo del asunto estaría vinculado a una determinación ya resuelta, con independencia de que sus efectos solo puedan retrotraerse por cinco años en perjuicio del contribuyente, una vez que la autoridad acredite la mala fe de este.

Empero, no debemos olvidar que todo ello, derivado del actuar del particular, por lo que quizás lo ya referido hasta aquí, no encuentra tanto sustento.

Por otro lado, cabe señalar que para la procedencia de este juicio, en primer lugar, se requiere de un acto administrativo constitutivo de algún derecho a favor de los gobernados, para lo cual la administración pública se ve impedida a revocar como ya mencionamos, *motu proprio*, dicho acto generador del

derecho individual adquirido por la validez que se presume del actuar administrativo.

Lo anterior es así, por la garantía de seguridad jurídica contemplada en el artículo 14 de la CPEUM, por lo que, la autoridad queda obligada a reconocer dicho derecho constitutivo a favor del gobernado, que sólo podrán anularse mediante el juicio de lesividad respectivo, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento, que son en todo caso aquellos requisitos o formas que garantizan una adecuada y oportuna defensa, previa al acto privativo de que se trate.

Sin embargo, la acción de lesividad por parte de la autoridad de que se trate, presupone necesariamente un segundo requisito, como lo es la acreditación de una participación dañina cometida en perjuicio del Estado, que, en aras de la mencionada garantía de seguridad jurídica, debe ser probada plenamente por la autoridad accionante.

Por lo que de no hacerlo así, queda compelida, a reconocer los derechos que la parte demandada haya gestionado y obtenido de la propia actividad gubernamental.<sup>104</sup>

Ahora bien, cabe destacar que si bien el artículo 9 de la LFPA, señala que el acto administrativo válido será eficaz y exigible a partir de que surta efectos la notificación legalmente efectuada, y que dicho ordenamiento sólo será aplicable a los actos, procedimientos y resoluciones de la Administración Pública Federal centralizada, sin perjuicio de lo dispuesto en los Tratados Internacionales de los que México sea parte, así como que también se aplicará

---

<sup>104</sup> Lo anterior se encuentra contemplado en la Tesis Aislada: IV.1o.A.5 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VIII, Mayo de 2012, Tomo 2, Página: 2063, de rubro: LESIVIDAD. EL EJERCICIO DE DICHA ACCIÓN PRESUPONE UNA PARTICIPACIÓN DAÑINA EN PERJUICIO DEL ESTADO, QUE, POR SEGURIDAD JURÍDICA, ESTÁ COMPELIDO A PROBAR.

a los organismos descentralizados de la administración pública federal paraestatal respecto a sus actos de autoridad, a los servicios que el estado preste de manera exclusiva, y a los contratos que los particulares sólo puedan celebrar con el mismo, haciendo la precisión de que el artículo 1 de ese mismo ordenamiento establece que no será aplicable dicha disposición a las materias de carácter fiscal, responsabilidades de los servidores públicos, justicia agraria y laboral, ni al ministerio público en ejercicio de sus funciones constitucionales.

Además de que en relación con las materias de competencia económica, prácticas desleales de comercio internacional y financiera, únicamente les será aplicable el título tercero A. Asimismo, refiere que sólo queda excluida la materia fiscal tratándose de las contribuciones y los accesorios que deriven directamente de aquéllas.

Sin embargo, dicho artículo 9 de la LFPA exceptúa de dicha regla general ya comentada con anterioridad, al acto administrativo dictado por las autoridades ya referidas, mediante el cual se otorgue un beneficio al particular, caso en el cual su cumplimiento será exigible por éste, al órgano administrativo que lo emitió desde la fecha en que se dictó o aquélla que tenga señalada para iniciar su vigencia; así como los casos en virtud de los cuales se realicen actos de inspección, investigación o vigilancia conforme a las disposiciones de ésta u otras leyes, los cuales son exigibles a partir de la fecha en que la Administración Pública Federal los efectúe.

Por ello es que, como lo refieren los tribunales del PJF, tal distinción cobra lógica y resulta adecuada si se toma en cuenta, por una parte, que la notificación de un acto administrativo tiene como único objeto comunicar a su destinatario la determinación contenida en él a efecto de vincularlo a observarla, ya que su validez no depende de tal hecho y, por otro lado, que esta cualidad (validez) debe presumirse hasta en tanto no sea declarada su nulidad por

autoridad competente, ya que la emisora del acto se encuentra impedida para revocar, ante sí, sus propias decisiones.

Por lo que, cuando un acto administrativo reconozca o constituya alguna prerrogativa en favor del particular, esta determinación es vinculante para la autoridad desde su dictado.

Razón por la cual, es dable concluir que la intención del legislador, al establecer la excepción apuntada, fue impedir que la omisión o retardo en comunicar al gobernado una resolución<sup>105</sup> que le es favorable constituya una causa para inobservarla, desconocerla o, incluso, revocarla sin seguir el trámite correspondiente, esto es, el juicio de lesividad.<sup>106</sup>

Por su parte, recordemos que dos consideraciones son las que motivaron la creación de esta figura:

- 1.- Que en materia administrativa no puede prevalecer el error sobre el interés público, y;
- 2.- Que las autoridades administrativas no pueden revocar unilateralmente sus propias determinaciones, cuando éstas son favorables a un particular.

---

<sup>105</sup> Se ha establecido que el término resolución debe entenderse en sentido estricto, es decir, como un acto jurídico emitido por la autoridad en ejercicio de sus atribuciones, es decir como un acto atribuible a la autoridad ordenadora; y no en la simple acepción de documento. Lo anterior se encuentra en la Tesis Aislada: 1a. IV/2008, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Enero de 2008, Página: 421, de rubro: JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL PREVER SU PROCEDENCIA CONTRA LAS RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER INDIVIDUAL FAVORABLES A UN PARTICULAR, NO ATENTA CONTRA LA INSTITUCIÓN DE LA COSA JUZGADA.

<sup>106</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada: I.1o.A.92 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 14, Enero de 2015, Tomo III, Página: 1788, de rubro: ACTO ADMINISTRATIVO FAVORABLE. SU EFICACIA NO DEPENDE NI ESTÁ CONDICIONADA A QUE LA AUTORIDAD QUE LO DICTÓ LO NOTIFIQUE AL PARTICULAR.

En relación con la primera, cabe precisar que sostienen los tribunales del PJJ que la defensa adecuada del erario constituye una cuestión de interés colectivo, pues a través de éste el Estado garantiza el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos, por lo que su disminución, como consecuencia de un error administrativo, afecta directamente al interés público; de ahí que resulta imprescindible que la administración pública cuente con mecanismos que permitan corregir tales errores y, en esa medida, salvaguardar el patrimonio del Estado.

Sin embargo, para lograrlo sin atropellar otros principios -como el de presunción de legalidad de los actos administrativos y el de su irrevocabilidad unilateral-, ello debe efectuarse después de proporcionar una oportunidad de defensa al particular interesado.

Así, la anulación de la resolución favorable al gobernado no podrá utilizarse como instrumento de arbitrariedad o abuso por parte de la autoridad administrativa, pues será dentro de un juicio donde se determinará la validez o nulidad de dicha resolución.

En ese tenor, se concluye que el plazo de cinco años para promover el juicio de lesividad cuando se trate de actos que surten efectos inmediatamente, no viola el principio de seguridad jurídica.

Lo anterior es así, ya que si la facultad de la autoridad para cobrar un crédito fiscal prescribe en cinco años, resulta razonable que el plazo otorgado al Estado para la interposición de dicho juicio sea de la misma duración, ya que sólo así estará en condiciones de aprovechar plenamente el término conferido por el legislador para el cobro de las contribuciones, es decir, se equiparan dichos términos, por lo que podríamos decir que en principio las facultades de la autoridad prescriben en cinco años (excepción hecha a los casos de diez), y si bien este plazo resulta ser en favor del particular, también lo es que en

tratándose de resoluciones favorables a los mismos, dicho plazo juega en su contra.<sup>107</sup>

No obstante a ello, debemos hacer la precisión de que en todo caso quien promovería este denominado juicio de lesividad sería en todo caso una autoridad distinta a la que originalmente emitió la autoridad que constituyó la resolución favorable, lo anterior, con la finalidad de que la autoridad ejecutora sea participe de la aplicación de actos que fueran fruto de uno viciado.<sup>108</sup>

Además de que de ser así, se daría vista al Órgano Interno de Control respectivo, si es que en el caso, fuera un acto que vulnera los intereses de la Hacienda Pública o porque fuera evidente que se hubieran emitido en contravención a diversas disposiciones. Ejemplo de ello, se encontró dentro del Estado de Sonora, donde la Federación quita las facultades que se habían concedido en materia de colaboración administrativa a dicho Estado y se le priva del derecho a recibir los incentivos correspondientes, por exceso y abuso de poder del Gobernador Guillermo Padrés Elías con la publicación en el DOF

---

<sup>107</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Aislada: 1a. III/2008, sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVII, Enero de 2008, Página: 422, de rubro: JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 207, PÁRRAFO TERCERO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, QUE ESTABLECE UN PLAZO DE CINCO AÑOS PARA SU PROMOCIÓN TRATÁNDOSE DE ACTOS QUE SURTEN EFECTOS INMEDIATAMENTE, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA.

<sup>108</sup> Para ello, no debemos olvidar que la resolución impugnada, en este tipo de juicio, denominados de lesividad, bien puede nacer con motivo de un procedimiento de pronunciamiento forzoso o en el ejercicio de una facultad discrecional de una autoridad, según sea el caso concreto de que se trate, por lo que, su campo de acción resulta ser aún más amplio. Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: P./J. 81/2007, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página: 9, de rubro: JUICIO DE LESIVIDAD. EL ARTÍCULO 36, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LO PREVÉ, SIN ESPECIFICAR LAS CAUSAS Y EFECTOS DE LA DECLARACIÓN DE NULIDAD, NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

de fecha diecinueve de noviembre de dos mil quince, para quedar en los siguientes términos:

“(…) El Servicio de Administración Tributaria, a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, tomará a su cargo exclusivo el ejercicio de las facultades de comprobación en los términos de las cláusulas Novena y Décima del Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal celebrado por el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado de Sonora, suscrito con fecha 14 de mayo de 2009 y publicado en el Diario Oficial de la Federación el 17 de junio de 2009, a partir del día en que surta efectos legales la publicación del presente aviso en el Diario Oficial de la Federación y hasta el 31 de diciembre de 2015.

En virtud de lo señalado, el Gobierno del Estado de Sonora, durante dicho periodo, dejará de ejercer las facultades de comprobación, y no tendrá derecho a recibir los incentivos correspondientes.

A partir del 1 de enero del año 2016, el Gobierno del Estado de Sonora, retomará a su cargo las atribuciones, facultades, derechos y obligaciones derivadas del ejercicio de las facultades de comprobación, establecidas en el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.”<sup>109</sup>

En tales consideraciones, con el posterior seguimiento ordenado por el Administrador General Jurídico del Servicio de Administración Tributaria es que se buscó destruir los actos favorables otorgados por el referido otrora Gobernador de Sonora, a través del Juicio de Lesividad.

Por otro lado, se desprende que tampoco dicho juicio viola el principio de igualdad procesal, porque el mencionado principio se infringe si a una de las partes se le concede lo que se niega a la otra, sin que ello implique que dicho principio pueda considerarse transgredido porque no se tenga el mismo plazo para ejercitar un derecho, ya que, al menos sostienen los tribunales del PJJF que no se pretende una igualdad numérica sino una razonable igualdad de posibilidades para el ejercicio de la acción y de la defensa, justificando que

---

<sup>109</sup> Diario Oficial de la Federación de fecha 19 de Noviembre de 2015.

dicho plazo atiende al cúmulo de resoluciones que se emiten y al tiempo que tarda la autoridad en advertir la lesión al interés público, que en ocasiones requiere de un cambio entre una administración y otra o, inclusive, de autoridades para descubrirse, como es en temas de corrupción, ejemplo de ello es el caso particular de Sonora, del Gobernador Guillermo Padrés Elías a la Gobernadora Claudia Artemiza Pavlovich Arellano y, porque aquélla sostiene defiende el patrimonio de la colectividad, que es indispensable para el sostenimiento de las instituciones y de los servicios públicos a que está obligado el Estado, mientras que argumentan el particular defiende un patrimonio propio que le sirve para fines personales.

Aunado al hecho de que si la autoridad tuviera el mismo término que el particular para promover juicio contencioso administrativo, en los términos de la LFPCA, vencido este plazo, sin que la autoridad hubiera podido pronunciarse al respecto, la resolución quedaría firme por consentimiento tácito, con lo cual se volvería nugatorio el plazo prescriptorio de cinco años que tiene el fisco para exigir el crédito fiscal, en términos de artículo 67 del CFF.<sup>110</sup>

Ahora bien, para el caso que nos ocupa, tenemos que cuando el gobernado presenta una consulta ante la autoridad fiscal competente y ésta le es contestada en sentido afirmativo, se añade a su esfera jurídica un beneficio derivado de la confirmación de criterio.

Por lo que, contrario a lo anterior, cuando esta determinación se modifica o revoca con motivo del juicio de lesividad promovido por la autoridad, la resolución jurisdiccional no producirá efectos retroactivos, en virtud de que lo

---

<sup>110</sup> Robustece lo anterior la Tesis Aislada: P. XXXVII/2007, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Diciembre de 2007, Página: 23, de rubro: JUICIO DE LESIVIDAD. EL PLAZO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 207 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2005, PARA PROMOVERLO, NO VIOLA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD PROCESAL.

previsto en el artículo 13, párrafo tercero, fracción III, de la LFPCA, únicamente tiene cabida cuando se acredite que el gobernado actuó de mala fe por lo que será en este momento que se actualiza la hipótesis legal consistente en que aquélla debe retrotraerse a los cinco años previos a aquel en que se presentó la consulta, en tanto que, la actuación del gobernado es consecuencia de la manipulación de hechos con la finalidad de obtener un lucro indebido, empero sino logra acreditarse dicha intencionalidad los efectos de la nueva determinación no podrán retrotraerse en su perjuicio.<sup>111</sup>

Además de ello, cabe señalar que cuando se emiten resoluciones administrativas favorables al particular en respuesta a consultas fiscales, que se limitan a interpretar el contenido y alcance de la ley para concluir que la actividad de aquél se encuentra en los supuestos normativos, sin que como lo refieren los tribunales del PJF en ningún momento innovan o dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas de las que ya se encuentran incorporadas en los numerales objeto de la consulta, es obligado concluir que no determinan régimen fiscal alguno al contribuyente, sino sólo le disipan su interrogante respecto del contenido y alcance de preceptos específicos conforme a circunstancias dadas, es decir, se concretan a constatar un derecho y situación previstas y determinadas en las normas, a través de un proceso de interpretación de la autoridad consultada.

---

<sup>111</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Aislada: 2a. CXXXI/2015 (10a.), sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 25, Diciembre de 2015, Tomo I, Página: 467, de rubro: CONSULTA FISCAL FAVORABLE AL GOBERNADO. EL BENEFICIO OBTENIDO EN SEDE ADMINISTRATIVA PUEDE MODIFICARSE O REVOCARSE MEDIANTE JUICIO DE LESIVIDAD, CASO EN EL QUE LA RESOLUCIÓN RESPECTIVA NO TIENE EFECTOS RETROACTIVOS (INTERPRETACIÓN DIFERENCIADA DEL ARTÍCULO 13, PÁRRAFO TERCERO, FRACCIÓN III, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO).

Así las cosas, la vigencia de dichas resoluciones es duradera hasta en tanto los supuestos de hecho bajo los cuales se expedieron no se modifiquen o cambien, o bien, las mismas sean invalidadas merced a un juicio de lesividad, pues la lógica de lo razonable apunta que ante las mismas condiciones de *facto* y de *iure* deben imperar las mismas consecuencias.

Bajo esta tesitura, se desprende que la autoridad no puede desconocer unilateralmente los derechos o la situación favorable que generó mediante dichas resoluciones, en detrimento de la permanencia y estabilidad que debe garantizar el orden jurídico a fin de mantener un clima de confianza y paz jurídica, pues si las circunstancias de hecho y los supuestos normativos bajo los cuales se emitieron las resoluciones favorables son los mismos, resulta lógico que los derechos o situaciones jurídicas generados perduren hasta en tanto los presupuestos cambien o se modifiquen en los términos apuntados, ya que de no ser así se haría nugatorio el principio de seguridad jurídica al dejar en el ánimo y arbitrariedad de la autoridad la decisión de analizar nuevamente un acto respecto del cual ya se había pronunciado favorablemente,<sup>112</sup> razón por la cual dichas resoluciones favorables a los particulares, sólo puede modificarse en términos del artículo 36 del CFF, por medio del mecanismo idóneo, como lo es el juicio de lesividad.

---

<sup>112</sup> Lo anterior se encuentra contemplado en la Tesis Aislada: I.4o.A.429 A, sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, Julio de 2004, Página: 1701, de rubro: CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD GENERAN DERECHOS O SON FAVORABLES AL PARTICULAR, NO PUEDEN DESCONOCERSE AL DETERMINARSE UN CRÉDITO FISCAL, SI NO CAMBIAN LAS CONDICIONES EN QUE SE EMITIERON O SON PREVIAMENTE MODIFICADAS O REVOCADAS MEDIANTE EL JUICIO DE LESIVIDAD.

### 3.4. Antinomia en el ordenamiento jurídico mexicano sustentado entre la Ley Federal de Derechos al Contribuyente y el Código Fiscal de la Federación, en tratándose de la consulta fiscal.

En primer lugar, dicha LFDC, se creó con el objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales, según establece su artículo primero.

Ahora bien, el artículo 2, en su fracción primera de la LFDC establece que son derechos generales de los contribuyentes, entre otros, el 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.

Por su parte, el artículo 5, establece el deber de las autoridades fiscales para prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Así como el deber de publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.

Además de ello, señala el artículo 7 de la misma ley que las autoridades fiscales tendrán la obligación de publicar periódicamente instructivos de tiraje masivo y comprensión accesible, donde se den a conocer a los contribuyentes, de manera clara y explicativa, las diversas formas de pago de las contribuciones.

Asimismo, las autoridades fiscales, el TFJA, así como los órganos jurisdiccionales del PJF que tengan competencia en materia fiscal, deberán suministrar, a petición de los interesados, el texto de las resoluciones recaídas a consultas y las sentencias judiciales, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Por su parte, el artículo 9 de la citada ley, para el caso que nos ocupa, señala que sin perjuicio de lo establecido en el CFF, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas, es decir, que para dicho ordenamiento basta con que las consultas fiscales se formulen sobre esas dos situaciones, es decir, se han formuladas sobre hechos reales y concretos, presentados ante la autoridad fiscal.

En consecuencia, surge la obligación de las autoridades fiscales, según dicha disposición de contestar por escrito las consultas formuladas así, en un plazo máximo de tres meses.

Asimismo, refiere en su último párrafo dicho artículo, que dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el CFF, sin embargo dichas disposiciones difieren en lo relativo a la vinculatoriedad de cada una, ya que el CFF, exige mayores requisitos por parte del contribuyente para el ejercicio de esta figura, además de una serie de condicionamientos en relación a lo consultado para que la autoridad quede obligada a responder y por ende vinculada a la respuesta que emita, y no sólo como la LFDC establece que lo consultado verse sólo sobre situaciones reales y concretas, motivo por el cual dichas disposiciones difieren en las condiciones vinculantes, en relación a lo consultado por el particular.

Ahora bien, el artículo 23 de la LFDC establece que los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse.

Por lo que, además de lo ya referido, ello se contrapone a lo establecido en el CFF, ya que, por lo que hace a este ordenamiento será hasta que la

autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas que los contribuyentes podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en los términos precisados en la misma, y conforme a la LFDC basta con que exista un acto dictado por las autoridades fiscales, sin que para ello medie si pueden ser favorables o no las resoluciones que emitan las autoridades fiscales y asimismo basta para dicho ordenamiento que las consultas fiscales sean simplemente formuladas sobre situaciones reales y concretas, es decir, sobre hechos que se aprecien en la realidad en ciertas o determinadas circunstancias y solamente agregaríamos, sean formuladas de forma individual por el particular, si es que solamente hiciéramos referencia al artículo 34 del CFF, ya que para el caso que nos ocupa el artículo 9 de la LFDC, establece que sin perjuicio de lo establecido en el CFF, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas, es decir, no señala expresamente dicho ordenamiento que las consultas formuladas por los contribuyentes deban ser planteadas de forma individual, sino que la palabra “contribuyentes”, engloba un contexto más amplio.

3.5. Efectos de la consulta fiscal; el carácter vinculante de la autoridad administrativa y los efectos obligatorios para el contribuyente, en relación a una consulta fiscal.

En primer lugar, se sabe que las autoridades fiscales federales conforme al artículo 34 del CFF, sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados de forma individual, por lo que hasta aquí no existe problema alguno, pues, está es la mayor diferencia que comparte con el derecho de petición, quizás ello atendiendo a la finalidad que se persigue, ya que, es en todo caso se busca con esta figura contenida en el CFF que el contribuyente tenga certeza sobre los criterios que la autoridad fiscal debe aplicar en lo que corresponde a la materia tributaria.

Para ello, supongamos que el particular en el ejercicio de este derecho formule una consulta en el entendido de que lo mínimo que espera es que recaiga una respuesta a lo consultado por este, ya sea que busque se confirme un criterio presentado por el, o bien, exista una interpretación sobre una determinada ley aplicar por la autoridad, y en todo caso la primera hipótesis generaría de forma inmediata una vinculación por parte de la autoridad, con independencia de que dicha respuesta sea favorable o no al contribuyente, siendo que por lo que hace al segundo caso, la misma quedaría condicionada a que en realidad aplique esos criterios como respuesta a la consulta en una resolución, como se ha planteado por los tribunales del PJJ, por ello, habíamos señalado en líneas que preceden que esta segunda hipótesis no resultaba del todo desacertada.

Por otra parte, de ese mismo artículo 34 del CFF, se desprende que la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumplan con los siguientes requisitos:

a) Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto. Es decir, que la misma contenga los hechos que dieron origen a lo consultado.

b) Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad. Es decir, dicho precepto requiere que los acontecimientos que dieron origen a la consulta permanezcan de modo estático, situación que es poco probable que suceda, pues basta con que uno solo de esos hechos se modifique, para que los demás también, así como ello hace pensar que la autoridad actué arbitrariamente y con alguna resolución o acto, modifique dichas circunstancias, en cuyo caso afectaría la esfera jurídica del contribuyente, sin que este pueda controvertir tal situación, ya que, en todo caso sería improcedente la

impugnación de lo consultado, en primer instancia ya que no cumpliría con este requisito y en segunda, porque quizás se origine un acto diverso a lo originalmente consultado.

c) Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta. Lo anterior, en razón de que si bien, en principio predomina el principio de autodeterminación en materia tributaria, conforme al artículo 6 del CFF, lo cierto es que cuando el contribuyente se determina mal, surge una especie de heterodeterminación, por parte de la autoridad, ya sea que determine la situación fiscal del contribuyente por medio de información proporcionada por este mismo, o en su caso, presuma la existencia de determinadas obligaciones o situaciones fiscales omitidas por el contribuyente, en cuyo caso, estas hipótesis modificarían la esfera jurídica tributaria del contribuyente.

Por lo anterior, para llevar a cabo la heterodeterminación, la misma se fundamenta el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la autoridad hacia el contribuyente, a través de determinado procedimiento de verificación, el cual se fundamenta en el artículo 42 del CFF, entre las cuales tenemos las siguientes: a) Visita Domiciliaria; b) Revisión de gabinete; c) Revisión de Expedición de Comprobantes Fiscales; d) Revisión de Mercancía en Transporte; e) Revisión Electrónica, cuya característica especial es que a través de estas facultades puede determinarse un crédito fiscal, no obstante, pueden incluirse otras dos figuras como son el caso particular del Dictamen Contable y la Compulsa a tercero, empero a través de éstas, no puede determinarse un crédito fiscal, porque provendría de información no proporcionada por el particular, como sucede con las demás.

No obstante a lo anterior, en el caso de que el contribuyente se niegue a proporcionar información, datos o documentos para determinar su situación

fiscal, extendiéndose conforme al artículo 41, fracción II del CFF a declaraciones y avisos siendo además este precepto el fundamento legal de dicha presunción, cuyo fin se dice fue establecer una base objetiva que permita motivar correcta y suficientemente la cantidad a pagar con motivo de la omisión en el pago de la contribución respectiva, por lo cual, para desmotivar el incumplimiento del contribuyente, se estableció que la cantidad a pagar fuera igual al monto mayor que se hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución omitida, teniendo como fin legítimo el reparto justo de las cargas públicas, desmotivando el incumplimiento del contribuyente y obligándolo a tributar mediante una determinación presuntiva, sin la cual no aportaría contribución alguna, es decir, existe un principio de razonabilidad en dicha determinación presuntiva, por lo que el parámetro adoptado por el Congreso de la Unión en el citado precepto legal, no torna ruinoso o confiscatorio la cantidad determinada, al permitir la prueba en contrario.

Robustece lo anterior, la Tesis Aislada: 1a. CLXIX/2014 (10a.), sustentada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en la Gaceta, Décima Época, Libro 5, Abril de 2014, Tomo I, Página: 803, de rubro y textos siguientes:

“(…) DETERMINACIÓN PRESUNTIVA DE CONTRIBUTIONES. EL ARTÍCULO 41, FRACCIÓN II, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVÉ, NO INFRINGE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA.

La finalidad del Congreso de la Unión al aprobar el procedimiento de determinación presuntiva desarrollado en el artículo 41, fracción II, del Código Fiscal de la Federación, fue establecer una base objetiva que permita motivar correcta y suficientemente la cantidad a pagar con motivo de la omisión en el pago de la contribución respectiva, por lo cual, para desmotivar el incumplimiento del contribuyente, se estableció que la cantidad a pagar fuera igual al monto mayor que se hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución omitida. En ese

sentido, el parámetro adoptado por el legislador federal responde a criterios de razonabilidad, es decir, no se previó una presunción arbitraria, sino que al determinarse la cantidad a pagar, se tuvo como fin legítimo el reparto justo de las cargas públicas, desmotivando el incumplimiento del contribuyente y obligándolo a tributar mediante una determinación presuntiva, sin la cual no aportaría contribución alguna. Así, el parámetro adoptado por el Congreso de la Unión, apoyado en una presunción iuris tantum, no infringe el principio de proporcionalidad tributaria reconocido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al basarse la carga fiscal en índices aportados por el propio contribuyente en sus seis últimas declaraciones, justificándose razonablemente esa medida en los términos apuntados, sin que exista exigencia constitucional para el citado Congreso para considerar un método diverso, porque el ejercicio de la facultad de ese órgano legislativo persigue una finalidad objetiva y constitucionalmente válida, la cual no se revela como expresión de un uso distorsionado de la discrecionalidad, es decir, no resulta arbitraria, amén de admitir prueba en contrario dentro de límites precisos y objetivos, consistente en la presentación de su declaración (medio idóneo), a efecto de que el contribuyente destruya tal presunción autodeterminándose para atender a su verdadera capacidad contributiva.

Amparo directo en revisión 4514/2013. Comercializadora Promojol, S.A. de C.V. 12 de marzo de 2014. Cinco votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, José Ramón Cossío Díaz, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Olga Sánchez Cordero de García Villegas. Secretario: Ricardo Manuel Martínez Estrada.”

Por otro lado, recordemos que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable, es decir, con la primer hipótesis se corrobora lo anterior y con la segunda de ellas, es que pudo entrar en vigor la reforma aplicada en el CFF para 2007, por la que esta figura quedó como derecho positivo no vigente, ya que, si bien normativamente existe, lo cierto es que dicha norma no es del todo posible aplicarla, ya que su ejercicio

se encuentra condicionado, como si lo que se buscara fuera proteger a la autoridad fiscal.

Además de que, si bien, señala dicho artículo 34 del CFF que las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva, es casi como si no existiera dicho plazo, pues en tales consideraciones apenas el legislador atribuyó algún efecto al incumplimiento de dicho plazo por la misma Administración, aunado al hecho de que su impugnación quedo condicionada a determinadas circunstancias.

Lo anterior es así, ya que las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere dicho artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables.

Siendo por demás evidente que sólo podrán ser vinculantes para los particulares aquellas resoluciones en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas, es decir, serán definitivas, sin embargo, ya causan un agravio en materia fiscal, desde antes de tener tal carácter, ya que es necesario con que se emita una sola respuesta, con los efectos precisados en ella, para que la esfera jurídica del contribuyente se vea afectada.

Por último, cabe señalar que la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente establece en su artículo 5, en su fracción primera, que corresponde a dicha dependencia atender y resolver las solicitudes de asesoría y consulta que le presenten los contribuyentes por actos de las autoridades fiscales federales; y asimismo su fracción doce señala que le corresponde a dicha dependencia emitir su opinión sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y aduaneras, cuando así se lo solicite el Servicio de Administración Tributaria.

Bajo este orden de ideas, podemos decir que surgen dos posturas al emitir una respuesta por parte de la autoridad fiscal:

1.- Por un lado existe una manifestación de la voluntad por parte de la autoridad al plasmarla en una respuesta, con independencia del sentido que se le otorgue a la misma, y;

2.- Es la expresión de un determinado criterio u opinión en relación a lo consultado.

En virtud de ello, es que la autoridad fiscal queda vinculada con la sola respuesta emitida por ella, en relación a la consulta formulada por el particular de que se trate, ya que como hemos mencionado, con independencia de que la misma sea favorable o no, ésta puede en primer lugar generar derechos al particular y por otro lado, causar un daño en la esfera jurídica del contribuyente, sin que para ello, sean necesarios mayores requisitos para su ejercicio que lo referente a que lo consultado verse sobre situaciones reales y concretas, presentados de forma individual por el particular y por ende, ellos sean criterios vinculantes para la autoridad fiscal, sin necesidad de exigir mayores requisitos.

### 3.6. La consulta regulada en los artículos 47 y 48 de la Ley Aduanera.

En primer lugar, retomando ciertas consideraciones descritas con anterioridad, se dice que una consulta en materia aduanera es abierta cuando se plantea en términos del artículo 47, último párrafo de la Ley Aduanera, ya que, ésta hace referencia a la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, relativa a las consultas que presenten los importadores, exportadores y agentes aduanales, anexando, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria, las cuales pueden encuadrarse en más de una clasificación, según sea el caso.

Así, una consulta cerrada por lo que respecta a la materia aduanera, se encuentra en el artículo 48, en relación a la consulta formulada respecto a una fracción en específico, que considera el consultante le es aplicable a determinada mercancía de que se trate.

Por otra parte, refiere ese mismo artículo 48 de la referida Ley, que las consultas que presenten los importadores, exportadores y agentes aduanales sobre la correcta clasificación arancelaria a que se refiere el artículo 47 de dicha Ley, deberán seguir el siguiente procedimiento:

1.- Las autoridades aduaneras escucharán previamente la opinión del Consejo de Clasificación Arancelaria, el cual estará integrado por la autoridad aduanera y los peritos que propongan las confederaciones, cámaras y asociaciones industriales e instituciones académicas.

Inclusive como el Derecho evoluciona y con él se implementan nuevos mecanismos de obtener información, el cual tiene cierto grado de aceptación en la práctica jurídica como puede ser el caso en que la autoridad aduanera determine el valor en aduana de la mercancía materia de un procedimiento administrativo a través de internet.

Para ello, determina el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Penal y Administrativa del Décimo Séptimo Circuito que si la autoridad mencionada decide realizar una consulta de información contenida en internet y seleccionar la comprendida en una página web para los efectos señalados, debe indicar la dirección electrónica de donde la obtuvo, la fecha en que llevo a cabo la misma, además de imprimir y certificar el contenido de aquella para demostrar que, al menos en la fecha en que afirma que hizo la consulta, existían en internet los elementos que le sirvieron de base para valorar la mercancía materia del procedimiento administrativo, lo cual puede ser llevado a los dictámenes en los que se determina dentro de la resolución la correcta clasificación arancelaria de

las mercancías, sin embargo ello aún requiere de mejores mecanismos para su regulación.

Lo anterior, se corrobora con la Tesis Aislada: XVII.2o.P.A.17 A (10a.), sustentada por los Tribunales Colegiados de Circuito, visible en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 32, Julio de 2016, Tomo III, Página: 2138, que es del tenor siguiente:

“(...) DETERMINACIÓN DEL VALOR EN ADUANA DE LA MERCANCÍA MATERIA DE UN PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER LA RESOLUCIÓN RELATIVA EMITIDA CON BASE EN INFORMACIÓN OBTENIDA DE UNA CONSULTA A INTERNET, A EFECTO DE RESPETAR EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL PARTICULAR.

La información generada o comunicada por medio del sistema mundial de disseminación y obtención de datos denominado "Internet", constituye un adelanto tecnológico que cada día forma parte de la práctica jurídica y es aceptado acudir a ese medio para obtener información y fundamentar una resolución, por lo que los datos consultados vía "Internet" pueden utilizarse por la autoridad aduanera para determinar el valor en aduana de la mercancía materia de un procedimiento administrativo; sin embargo, como dicha información no es permanente ni estática, sino efímera y cambiante, lo que inclusive imposibilita su ulterior consulta, a efecto de respetar el derecho a la seguridad jurídica del particular y no dejarlo en estado de indefensión, si la autoridad mencionada decide realizar una consulta de información contenida en "Internet" y seleccionar la comprendida en una página web para los efectos señalados, debe indicar la dirección electrónica de donde la obtuvo y la fecha en que llevó a cabo la consulta respectiva, además de imprimir y certificar el contenido de aquella para demostrar que, al menos en la fecha en que afirma que hizo la consulta, existían en "Internet" los elementos que le sirvieron de base para valorar la mercancía materia del procedimiento administrativo.

...”

No obstante a ello, dichas consultas no afectarían al particular hasta en tanto se aplique dichos criterios determinados en los respectivos dictámenes ya que ellos solo son una opinión técnica que no vincula a la autoridad a resolver

en los términos que propone<sup>113</sup>. Así como que dicha opinión no reúne las características de un peritaje, pues no constituye un medio de prueba y, en consecuencia, no tiene una función procesal, de tal suerte que su desconocimiento no limita o menoscaba la garantía de defensa del gobernado.<sup>114</sup>

2.- El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas la conformación y las normas de operación del Consejo.

3.- Los dictámenes técnicos emitidos por el Consejo y respecto de los cuales el Servicio de Administración Tributaria se apoye para emitir sus resoluciones, deberán publicarse como criterios de clasificación arancelaria dentro de los 30 días siguientes a aquél en que la autoridad hubiere emitido la resolución.

4.- Las autoridades aduaneras podrán resolver conjuntamente las consultas formuladas cuando la descripción arancelaria de las mercancías sea la misma, dictándose una sola resolución que será notificada a los interesados.

---

<sup>113</sup> Así se determinó en la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 16/2012 (10a.), sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VI, Marzo de 2012, Tomo 1, Pág. 412, de rubro: DICTAMEN EMITIDO EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 144, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY ADUANERA. LA FALTA DE PRECISIÓN EN EL ACTA DE INICIO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE LA DESIGNACIÓN DE LA PERSONA QUE LO RINDIÓ, NO AFECTA LA LEGALIDAD DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA CORRESPONDIENTE.

<sup>114</sup> Dicho criterio se encuentra contenido en la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 120/2007, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXVI, Agosto de 2007, Pág. 566, de rubro: PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO EN MATERIA ADUANERA. AUN CUANDO ESTÁ SUJETO A LA GARANTÍA DE PREVIA AUDIENCIA QUE CONSAGRA EL ARTÍCULO 14 CONSTITUCIONAL, EL QUE NO SE DÉ A CONOCER AL PARTICULAR EL CONTENIDO Y FUNDAMENTO DEL DICTAMEN A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 144, FRACCIÓN XIV, DE LA LEY RELATIVA, PREVIAMENTE AL DICTADO DE LA RESOLUCIÓN DEFINITIVA, NO VIOLA DICHA GARANTÍA (LEGISLACIÓN VIGENTE HASTA EL 2 DE FEBRERO DE 2006).

5.- Las resoluciones sobre clasificación arancelaria que emitan las autoridades aduaneras, de carácter individual o dirigida a agrupaciones, surtirán efectos con relación a las operaciones de comercio exterior que se efectúen a partir del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución de que se trate, salvo lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 47 de esta Ley.

Lo anterior es así, ya que dicho precepto establece que las consultas formuladas ante las autoridades aduaneras, presentadas por los importadores, exportadores y agentes aduanales, previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria. La cual se presentara ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del CFF.

Asimismo, los interesados deberán señalar la fracción arancelaria que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda y anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria y consecuentemente podrán realizar el despacho de las mercancías materia de la consulta, anexando al pedimento copia de la consulta, en la que conste su recepción por parte de las autoridades aduaneras, siendo obligatorio para ejercer esta opción efectuar el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

6.- Las resoluciones deberán dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de su recepción.

7.- Transcurrido dicho plazo señalado en el punto anterior, sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta.

Por lo que, existe una sustitución de la voluntad de la autoridad, reconocida por la ley, es decir, existe la presencia de un silencio con efectos positivos en dicha legislación.

8.- En caso que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

9.- La Secretaría podrá demandar ante el TFJA, la nulidad de la clasificación arancelaria favorable a un particular que resulte cuando transcurra el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que se notifique la resolución que corresponda y dicha clasificación ilegalmente lo favorezca.

Robustece lo anterior la Tesis Jurisprudencial: 2a./J. 23/2000, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta , Novena Época, Tomo XI, Marzo de 2000, Página: 181, de rubro y texto siguientes:

“(…) CONSULTA ADUANAL. CONSTITUYE RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR.

Las autoridades aduanales están impedidas legalmente para revocar por sí y ante sí las resoluciones favorables a los particulares emitidas con motivo de consultas que sobre la correcta clasificación arancelaria les hayan formulado los particulares, pues en este caso deben acudir ante el Tribunal Fiscal de la Federación en juicio de nulidad. Y si bien debe estimarse que existe independencia de los pedimentos de importación posteriores a la emisión de la resolución de la consulta, lo cierto es que en términos de los artículos 48 de la Ley Aduanera vigente en el año de mil novecientos noventa y seis y 34 del Código Fiscal de la Federación, constituyen resoluciones favorables al particular, que acorde al artículo 36 de la legislación citada en último término sólo pueden ser

modificadas a través de la resolución que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación.

...”

10.- La Secretaría mediante reglas dará a conocer los criterios de clasificación arancelaria y serán publicados en el DOF.

Finalmente, cuando las autoridades aduaneras modifiquen los criterios de clasificación arancelaria, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

De ahí que, considero este tipo de consultas maneja una mejor estructura, en relación a la consulta en materia fiscal contenida en el artículo 34 del CFF; figura contemplada en el ordenamiento jurídico mexicano como derecho positivo, no vigente, es decir, que por lo que hace a la consulta en materia aduanera ella evita estar sujeta a diversos condicionamientos, y cuyos efectos vinculan a la autoridad aduanera en la resolución dictada por ésta, o bien, se castiga su omisión, según sea el caso de que se trate, además de que dicha consulta formulada en los términos de la Ley Aduanera, lleva a establecer uno de los elementos, como lo es la base gravable, considerada a partir del valor en aduana de las mercancías de que se traten, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable, para considerar la determinación del Impuesto General de Importación.

#### **CAPÍTULO IV. CRITERIO PRACTICO-COMPARATIVO DE LA CONSULTA FISCAL. DERECHO COMPARADO. GENERALIDADES.**

Una de las principales exigencias que representa el Derecho Comparado, es partir de la premisa que comparar, es una actividad cognitiva que depende de la naturaleza del objeto, o bien, de la cantidad de elementos, o ambos, en su caso, que se busquen analizar, para lo cual ello requiere de un contraste que depende, ya sea de objetos que se encuentren dentro de la vida cotidiana misma (ingenuo), o bien, dentro de un ámbito técnico o científico (experto), que es en todo caso donde se encuentra esta disciplina, sin olvidar que dicha actividad puede arrojar diversa información, aún en los casos en donde pareciera que no guardan afinidad los sistemas jurídicos o figuras jurídicas a comparar.

En este sentido Konrad Zweigert, señala que este método se originó en 1900 con el Congreso Internacional de Derecho Comparado, el cual tuvo como base a sus dos grandes expositores Edouard Lambert y Raymond Saleilles, cuyo propósito a decir de este último personaje era el desarrollo de un derecho común de la humanidad (*droit commun del'humanité*). Es por ello, que "(...) el derecho comparado debía resolver las accidentales y divisivas diferencias en los sistemas jurídicos de los pueblos que se encontrarán en etapas de desarrollo cultural y económico similares, así como reducir la cantidad de divergencia legal."<sup>115</sup>

Lo anterior se construyó bajo cierta fe en lo que denominarían Derecho mundial, sin embargo, dicha concepción decayó con la denominada teoría de los grupos culturales (*Kulturkreislehre*), la cual rompía con la premisa de que todos los pueblos se desarrollaban de manera paralela a partir de una condición

---

<sup>115</sup> ZWEIGERT, Konrad, *Introducción al Derecho Comparado*, trad. de Arturo Aparicio Vázquez, México, Oxford University Press, (Colección Estudios Jurídicos), 2002, p. 4.

general común, ya que por lo que hace a dicha teoría esta versaba sobre la originalidad histórica de cada grupo humano, en relación al desarrollo cultural que tendría cada uno.

Posteriormente, dicha teoría sería el origen para sentar las bases entre la separación dada entre los factores típicos y atípicos de un sistema jurídico a otro, tomando para ello, las condiciones especiales o accidentes históricos que le dieron origen a estos últimos, es decir, se empezaron a clasificar los diversos sistemas jurídicos en estas dos vertientes.

Ahora bien, tenemos que el Derecho Comparado es una “(...) disciplina que confronta las semejanzas y las diferencias de los diversos sistemas jurídicos vigentes en el mundo con el propósito de comprender y mejorar el sistema jurídico de un Estado determinado.”<sup>116</sup>

Asimismo, dicha disciplina implica una “(...) comparación entre normas presentes en ordenamientos distintos, pero contemporáneos (comparación sincrónica), o alejado en el tiempo (comparación diacrónica).”<sup>117</sup>

Por otra parte, hacer una comparación implica tomar en consideración el medio social de cada sistema a comparar, es decir, depende de las condiciones o realidad del país de que se trate, que el sistema jurídico obedecerá a las expectativas de los factores reales del poder que dieron origen a este y en todo caso esta comparación, permitirá conocer las diferencias, similitudes, defectos y aciertos con el ánimo de perfeccionar un sistema.

Lo anterior es así, ya que esta disciplina, parte de una premisa en la que no existe una generalidad en el Derecho, es decir, una uniformidad entre un sistema jurídico y otro y es por ello que el Derecho Comparado, permite medir las diferencia entre uno y otro, siendo hasta este momento que dicho método se

---

<sup>116</sup> SIRVENT Gutiérrez, Consuelo, *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, 14ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 1.

<sup>117</sup> *Ibidem*, p. 21.

vuelve útil, además de ello Guillermo Floris Margadant<sup>118</sup> refiere que existen una serie de elementos que se conocen a través de este Derecho Comparado, como es el caso de la esencia del mismo Derecho interno, así como la forma de mejorarlo, asimismo permite una uniformidad transnacional, es decir, buscar esta uniformidad en el Derecho, ya referida en líneas que preceden, entre algunos otros elementos que este mismo autor refiere.

Por lo que en todo caso, la finalidad de esta disciplina es una reflexión basada en la comparación específica a determinado problema, siendo aquella distinción; la que permite definir cuando estamos en presencia del denominado Derecho Comparado, o bien, Derecho Comparado Descriptivo, ya que a decir de este segundo, el mismo no busca esta comparación que podría decirse sea útil, por otra parte, pero sin dejar esta misma determinación se ha llegado a considerar que esta disciplina está por encima de un nivel mayor a la Ciencia del Derecho, no obstante a ello, Gustav Radbruch manifiesta que "(...) la *ciencia del Derecho comparado* recae sobre la yuxtaposición de los diferentes órdenes jurídicos nacionales...",<sup>119</sup> por lo que más adelante señalaría que esta ciencia así precisada desembocaría en una historia universal del Derecho, la cual pretendería hacer las veces de una filosofía del Derecho, lo cual resultaría contrario a las ideas aportadas por Joseph Kohler.

Es por ello que retomando lo anterior, dicha situación estaría dando como resultado que esta historia universal del Derecho, se colocara en un grado del saber, por encima de esta Ciencia del Derecho, y como lo manifestó Gustav Radbruch, pretendiera hacer las veces de una filosofía del Derecho.

---

<sup>118</sup> Para más información véase FLORIS Margadant, Guillermo, *Los sistemas jurídicos contemporáneos; antecedentes y panorama actual*, México, UNAM, Facultad de Derecho, 1996, 240 p.

<sup>119</sup> RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, 189 p.

Por último, cabe destacar que lo que se pretende con este capítulo es demostrar cómo es que se ha regulado la figura denominada consulta fiscal en otras legislaciones, principalmente España y Alemania, lo cual permitirá conocer cómo es la regulación de la misma y en su caso demostrar este velo protector que existe en torno a la recaudación fiscal y por ende a la figura del fisco en cualquier lugar de que se trate, demostrando con ello que esta protección, no sólo obedece a condiciones jurídicas, sino más bien a otro tipo de intereses, lo cual origina que las normas jurídicas se modifiquen, quizás partiendo de una cuestión consuetudinaria, para posteriormente llevarla a la ley, más que a como nos hemos referido a dar razones de Derecho, de ahí que se origine una especie de conflicto entre fisco-contribuyente, como una lucha que parte de un conflicto de intereses, entre ambos entes.

#### 4.1. La figura jurídica de la consulta desde el ordenamiento jurídico español.

En primer lugar, cabe conceptualizar que el derecho de petición dentro de la Constitución Española, se encuentra regulado en su artículo 29, el cual se centra en dos vertientes principales; por un lado manifiesta que todos los españoles tendrán el derecho de petición de forma individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley, y por otra parte, limita a los miembros de las Fuerzas, Institutos armados o de los Cuerpos sometidos a disciplina militar, quienes solo podrán ejercer este derecho de forma individual y con arreglo a lo dispuesto en su legislación específica destinada a dichos órganos.

Lo anterior cobra especial importancia, ya que es de este derecho que nace el diverso a poder consultar a la autoridad por el particular, una determinada situación en materia fiscal, con los diversos condicionamientos a los que esté sujeta para su ejercicio, según la legislación tributaria de que se trate y que en este caso nos ocuparemos de su tratamiento en España.

Por otra parte, la Constitución Española en su artículo 31, señala en su numeral uno que todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un Sistema Tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio, y asimismo, en su numeral dos, establece que el gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía y finalmente en su numeral tres señala que sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Así podemos señalar que los principios que rigen el Sistema Tributario Español son: justicia, igualdad, progresividad, equidad, eficiencia y economía y es que recordemos que el gasto público debe dirigirse a cumplir con determinadas obligaciones y aspiraciones que describe la Carta Fundamental, en beneficio de la colectividad y no sólo a intereses privados, haciendo referencia que el artículo 10 de la Constitución Española, en su numeral dos, refiere que las normas relativas a los derechos fundamentales y a las libertades que la Constitución reconoce se interpretarán de conformidad con la Declaración Universal de Derechos Humanos y los tratados y acuerdos internacionales sobre las mismas materias que hayan sido ratificados por España.

- a) La consulta fiscal y su ejercicio; forma de substanciarse conforme a la Ley General Tributaria de España.

Ahora bien, tenemos que el artículo 88 de la Legislación General Tributaria de España, señala ciertos requisitos respecto a las consultas tributarias escritas como son los siguientes:

- a) Los obligados podrán formular a la Administración Tributaria consultas respecto al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda.

- b) Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias.

La consulta se formulará mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, con el contenido que se establezca reglamentariamente.

- c) Asimismo, podrán formular consultas tributarias los colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, asociaciones empresariales y organizaciones profesionales, así como a las federaciones que agrupen a los organismos o entidades antes mencionados, cuando se refieran a cuestiones que afecten a la generalidad de sus miembros o asociados.
- d) La Administración Tributaria archivará, con notificación al interesado, las consultas que no reúnan los requisitos establecidos en dicha legislación y que no sean subsanadas a requerimiento de la Administración.
- e) Asimismo, la competencia para contestar las consultas corresponderá a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación.
- f) Por otro lado, la Administración Tributaria competente deberá contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en dicha legislación, en el plazo de seis meses desde su presentación.

Sin embargo, la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, es decir, no cabe lugar a dudas, respecto a la configuración de un silencio administrativo con efectos positivos, ya que expresamente niega dicha posibilidad está legislación.

- g) No obstante a ello, es de precisarse que el procedimiento de tramitación y contestación de las consultas se desarrollará reglamentariamente.
- h) Por otro lado, la competencia, el procedimiento y los efectos de las contestaciones a las consultas relativas a la aplicación de la normativa aduanera comunitaria se regulará por lo dispuesto en el Código Aduanero Comunitario.<sup>120</sup>

Por otra parte, señala la Ley General Tributaria en su artículo 34, numeral 1, inciso a), que son derechos y garantías de los obligados tributarios, entre otros, el derecho a ser informado y asistido por la Administración Tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Asimismo, en el artículo 85 de la referida legislación, se desprende el deber los obligados tributarios a ser informados y asistidos, para ello; según lo

---

<sup>120</sup> Derogado y puesto en vigor el Código Aduanero de la Unión Europea, mediante las siguientes disposiciones reglamentarias:

- a) Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de octubre de 2013, por el que se establece el código aduanero de la Unión (CAU) (DO UE L 269, de 09.10.2013).
- b) Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 de la Comisión, de 28 de julio de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo con normas de desarrollo relativas a determinadas disposiciones del Código Aduanero de la Unión (RDCAU) (DO UE L343, de 29.12.2015)
- c) Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2447 de la Comisión, de 24 de noviembre de 2015, por el que se establecen normas de desarrollo de determinadas disposiciones del Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo por el que se establece el código aduanero de la Unión (RECAU) (DO UE L343, de 29.12.2015)
- d) Reglamento Delegado (UE) 2016/341 de la Comisión, de 17 de diciembre de 2015, por el que se completa el Reglamento (UE) nº 952/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo en lo que se refiere a las normas transitorias para determinadas disposiciones del Código aduanero de la Unión mientras no estén operativos los sistemas electrónicos pertinentes y por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2015/2446 (RDTCAU) (DO UE L 69, de 15.03.2016).

dispone en su numeral primero que la Administración deberá prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones, es decir, que es tanto un derecho del particular el ser informado y asistido, así como que es un deber de la Administración informar y asistir al particular.

Además de ello, en el numeral dos, de ese mismo artículo de la referida ley, se desprende que la actividad a la que se refiere el párrafo anterior se instrumentará, entre otras, a través de las siguientes actuaciones:

- a) Publicación de textos actualizados de las normas tributarias, así como de la doctrina administrativa de mayor trascendencia;
- b) Comunicaciones y actuaciones de información efectuadas por los servicios destinados a tal efecto en los órganos de la Administración Tributaria;
- c) Contestaciones a consultas escritas;
- d) Actuaciones previas de valoración, y;
- e) Asistencia a los obligados en la realización de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones tributarias.

Para ello, referente a la parte que nos interesa, es decir, que por lo que hace a una consulta escrita como lo refiere la Legislación Española, esta se formulará mediante escrito dirigido a la Dirección General<sup>121</sup> competente de que se trate, en la que se expresarán los requisitos establecidos en el artículo 66 del Reglamento de Gestión e Inspección, ya que como lo refiere su ley tributaria, la tramitación de las consultas fiscales se tramitara conforme a las ordenanzas reglamentarias de esa disposición, como son los siguientes:

---

<sup>121</sup> Según lo dispone el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

1. Las consultas se formularán por el obligado tributario mediante escrito dirigido al órgano competente para su contestación, que deberá contener como mínimo:

a) Nombre y apellidos o razón social o denominación completa, número de identificación fiscal del obligado tributario y, en su caso, del representante;

b) Manifestación expresa de si en el momento de presentar el escrito se está tramitando o no un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa relacionado con el régimen, clasificación o calificación tributaria que le corresponda planteado en la consulta, salvo que esta sea formulada por las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, es decir, colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones de consumidores, asociaciones o fundaciones que representen intereses de personas con discapacidad, etc.;

c) Objeto de la consulta;

d) En relación con la cuestión planteada en la consulta, se expresarán con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso;

e) Lugar, fecha y firma o acreditación de la autenticidad de su voluntad expresada por cualquier medio válido en derecho.

2. En el caso de que se actúe por medio de representante deberá aportarse documentación acreditativa de la representación.

3. En la solicitud se podrá incluir un domicilio a efectos de notificaciones y aquella se podrá acompañar de los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración Tributaria.

4. A los efectos de este artículo, serán válidos los documentos normalizados que apruebe la Administración Tributaria.

5. Las consultas podrán presentarse utilizando medios electrónicos, informáticos o telemáticos siempre que la identificación de las personas o entidades a que se refiere dicho artículo quede garantizada mediante una firma electrónica reconocida por la Administración. En ese caso, podrán presentarse en papel los demás datos, elementos y documentos que puedan contribuir a la formación de juicio por parte de la Administración Tributaria.

6. Las consultas podrán remitirse por fax. En tal caso, en el plazo de 10 días desde su remisión deberá presentarse la documentación original por los medios señalados de este artículo. Consecuentemente de remitirse la documentación original en dicho plazo, la fecha de presentación será la del fax. Por otro lado, si no se remitiese la documentación en ese plazo, se tendrá por no presentada la consulta y se archivará sin más trámite.

7. Ahora bien, si la solicitud no reúne los requisitos establecidos en los números 1 y 2 ya descritos con anterioridad, se requerirá al obligado tributario o a las entidades a que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, ya referidos, para que en un plazo de 10 días, contados a partir del día siguiente al de la notificación del requerimiento, subsanen el defecto con indicación de que de no atender el requerimiento en el plazo señalado se le tendrá por desistido de la consulta y se archivará sin más trámite.

8. Por otro lado, si la consulta se formulase después de la finalización de los plazos establecidos para el ejercicio del derecho, para la presentación de la declaración o autoliquidación o para el cumplimiento de la obligación tributaria, se procederá a su inadmisión y se comunicará esta circunstancia al obligado tributario.

No obstante a lo anterior, recordemos que conforme al artículo 28.7, de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, dicho precepto señala que “(...) Los interesados se responsabilizarán de la veracidad de los documentos que presenten...”, es decir, se tomarán por ciertos los documentos que presenten, salvo prueba en contrario con las sanciones respectivas, en esta hipótesis.

b) Efectos de la contestación a una consulta fiscal, conforme a la legislación española.

Refiere el artículo 89 de la referida legislación tributaria en España, que los efectos de las contestaciones a las consultas tributarias escritas, presentadas por los particulares, tendrán las siguientes consecuencias:

1.- La contestación tendrá efectos vinculantes, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante, salvo las siguientes hipótesis:

- a) Que no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación;
- b) Siempre y cuando la consulta se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, y;
- c) No se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Por otra parte, los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad

entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

2. Por otra parte, no tendrán efectos vinculantes para la Administración Tributaria las contestaciones a las consultas formuladas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

3. La presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

4. Asimismo, la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación, excepción hecha al acto o actos administrativos que se dicten posteriormente en aplicación de los criterios manifestados en la contestación, mediante los medios de revisión del artículo 213 de la Legislación tributaria en España.

No obstante a lo anterior, es una obligación de la Autoridad Administrativa Tributaria resolver en los plazos establecidos en ley dichas consultas que se le formulen, ya que dispone el artículo 103 de la legislación tributaria de España que la Administración Tributaria está obligada a resolver expresamente todas las cuestiones que se planteen en los procedimientos de aplicación de los tributos, así como a notificar dicha resolución expresa.

En contraposición a lo anterior, no existirá obligación de resolver expresamente por parte de la Administración Tributaria los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca; a) caducidad, b) pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento y, c) renuncia o desistimiento de los interesados.

No obstante a ello, cuando el interesado solicite expresamente que la Administración Tributaria declare que se ha producido alguna de las referidas circunstancias en el párrafo anterior, ésta quedará obligada a contestar a su petición.

Finalmente, refiere ese mismo precepto legal que los actos de liquidación, los de comprobación de valor, los que impongan una obligación, los que denieguen un beneficio fiscal o la suspensión de la ejecución de actos de aplicación de los tributos, así como cuantos otros se dispongan en la normativa vigente, serán motivados con referencia sucinta a los hechos y fundamentos de derecho.

Sin olvidar que además de lo anterior, el artículo 68 del referido Reglamento establece ciertos requisitos, en tratándose de la contestación de consultas tributarias escritas, que se deben de cumplir con independencia de lo anterior, tales como que;

1. Cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración deberá motivar dicho cambio.
2. Cuando la consulta haya sido formulada por alguna de las entidades a las que se refiere el artículo 88.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, su contestación no tendrá efectos vinculantes para aquellos miembros o asociados que en el momento de formular la consulta estuviesen siendo objeto de un procedimiento, recurso o reclamación económico-administrativa iniciado con anterioridad y relacionado con las cuestiones planteadas en la consulta conforme a lo dispuesto en su artículo 89.2, es decir, que no tendrán efectos vinculantes para la Administración Tributaria las contestaciones a las consultas formuladas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

c) Plazos de la resolución expresa y sus efectos.

En primer lugar, el artículo 104 de la Legislación General Tributaria, establece que el plazo máximo en que debe notificarse la resolución expresa que se trate será el fijado por la normativa reguladora del correspondiente procedimiento, sin que pueda exceder de seis meses, salvo que esté establecido por una norma con rango de ley o venga previsto en la normativa comunitaria europea, así como que cuando las normas reguladoras de los procedimientos no fijen plazo máximo, éste será de seis meses.

El plazo se contará, de dos formas diversas, según sea de oficio o a petición del interesado, conforme a lo siguiente:

a) En los procedimientos iniciados de oficio, desde la fecha de notificación del acuerdo de inicio.

b) En los procedimientos iniciados a instancia del interesado, desde la fecha en que el documento haya tenido entrada en el registro del órgano competente para su tramitación, excepción hecha en lo concerniente al procedimiento de apremio, cuyas actuaciones podrán extenderse hasta el plazo de prescripción del derecho de cobro, que conforme al artículo 66, de dicho ordenamiento será de cuatro años, contados en los términos de dicho numeral.

Asimismo, cobra especial interés que refiere dicho precepto legal que por lo que hace a los solos efectos de entender por cumplida la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos, será suficiente que la autoridad acredite que se ha realizado un intento de notificación que contenga el texto íntegro de la resolución.

En virtud de lo anterior, en el caso de sujetos obligados o acogidos voluntariamente a recibir notificaciones practicadas a través de medios electrónicos, la obligación de notificar dentro del plazo máximo de duración de los procedimientos se entenderá cumplida, según lo dispone dicho artículo, con

la puesta a disposición de la notificación en la sede electrónica de la Administración Tributaria o en la dirección electrónica habilitada.

No obstante a ello, existen períodos de interrupción justificada, ya sea que se especifiquen reglamentariamente, o bien, existan dilaciones en el procedimiento por causa no imputable a la Administración Tributaria, o en su caso, los períodos de suspensión del plazo que se produzcan conforme a lo previsto en esta legislación, no se incluirán en el cómputo del plazo de resolución.

Por otra parte, dicha legislación establece que los procedimientos iniciados a instancia de parte, el vencimiento del plazo máximo sin haberse notificado resolución expresa producirá los efectos que establezca su normativa reguladora.

Haciendo dicho artículo la precisión que por lo que hace a estos efectos, en todo procedimiento de aplicación de los tributos se deberá regular expresamente el régimen de actos presuntos que le corresponda.

En defecto de dicha regulación, los interesados podrán entender estimadas sus solicitudes por silencio administrativo, salvo las formuladas en los procedimientos de ejercicio del derecho de petición a que se refiere el artículo 29 de la Constitución y en los de impugnación de actos y disposiciones, en los que el silencio tendrá efecto desestimatorio.

Asimismo, cuando se produzca la paralización del procedimiento por causa imputable al obligado tributario, la Administración le advertirá que, transcurridos tres meses, podrá declarar la caducidad del mismo.

Por otra parte, en los procedimientos iniciados de oficio, el vencimiento del plazo máximo establecido sin que se haya notificado resolución expresa producirá los efectos previstos en la normativa reguladora de cada procedimiento de aplicación que se trate.

Ahora bien, en ausencia de regulación expresa, se producirán los siguientes efectos:

- a) Si se trata de procedimientos de los que pudiera derivarse el reconocimiento o, en su caso, la constitución de derechos u otras situaciones jurídicas individualizadas, los obligados tributarios podrán entender desestimados por silencio administrativo los posibles efectos favorables derivados del procedimiento, y;
- b) En los procedimientos susceptibles de producir efectos desfavorables o de gravamen se producirá la caducidad del procedimiento.

No obstante a ello, las actuaciones realizadas en el curso de un procedimiento caducado, así como los documentos y otros elementos de prueba obtenidos en dicho procedimiento, conservarán su validez y eficacia a efectos probatorios en otros procedimientos iniciados o que puedan iniciarse con posterioridad en relación con el mismo u otro obligado tributario.

#### 4.2. La consulta analizada en el ordenamiento jurídico alemán. Generalidades.

En primer lugar, la Constitución Alemana señala que la dignidad humana es inviolable por lo que toda autoridad está obligada a respetar y protegerla, además de ello sostiene que el pueblo alemán reconoce los derechos humanos como inviolables e inalienables como base de toda la comunidad, paz y justicia en el mundo, haciendo el señalamiento que dichos derechos fundamentales obligarán al poder legislativo, al ejecutivo y al poder judicial como derecho directamente aplicable.

Por otra parte, dicha norma fundamental en su artículo 17, regula el derecho de petición el cual manifiesta que; toda persona tendrá el derecho individual o conjuntamente de dirigir solicitudes escritas o quejas a las autoridades competentes y al poder legislativo.

No obstante a lo anterior, el artículo 17 bis, en su numeral uno, establece que tanto el derecho de reunión, así como el derecho de petición en la medida en que permite la presentación de solicitudes o quejas conjuntamente con otros, serán restringidos, por lo que hace a los cuerpos militares, durante su período de servicio militar o alternativo.<sup>122</sup>

Sin embargo, parece ser que si bien el particular en su carácter de contribuyente, puede formular peticiones ante la autoridad tributaria, aunque no lo refiere así la legislación tributaria, se desprende que toda forma de instar en general, se regulan por un procedimiento común o uniforme conforme a la Ordenanza Tributaria Alemana, y no obstante a ello, debemos hacer la precisión, que la autoridad también puede formular una consulta al particular, en los términos de dicha Ordenanza y con las reservas fijadas en ella, como veremos a continuación.

Ahora bien, el artículo 85 de dicha disposición establece que las autoridades fiscales evaluarán y gravarán los impuestos de manera uniforme, es decir, velarán porque los impuestos no se causen injustamente, ni se concedan o se denieguen incorrectamente los reembolsos y descuentos fiscales.

Para ello, conforme el artículo 86 de dicha Ordenanza Tributaria Alemana la autoridad podrá actuar de oficio, o bien, mediante petición de parte, siendo el idioma oficial para actuar ante la autoridad fiscal: el alemán, por ello es que, de acuerdo con el artículo 87 cuando las solicitudes se presenten en una lengua extranjera a una autoridad fiscal, o las peticiones, registros, documentos, certificados u otros documentos se presenten en una lengua extranjera, la autoridad tributaria podrá exigir que se preste una traducción sin demora indebida, para ello, en casos justificados la autoridad podrá exigir una

---

<sup>122</sup> Basic Law for the Federal Republic of Germany, *Articles 1, 17 and 17 a*, juris GmbH, Saarbrücken, 2017, Recuperado de: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_gg/englisch\\_gg.html#p0021](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0021)

traducción autorizada, sin embargo si esta no se presenta de forma debida, o bien, el particular lo hace con demora la autoridad fiscal podrá disponer de una traducción a expensas del participante.

Por otra parte, la comunicación podrá ser mediante la forma tradicional escrita, o en su caso, conforme al artículo 87a de la referida legislación, podrá existir una comunicación electrónica, la cual conforme a su numeral uno, será admisible siempre que el destinatario facilite dicha posibilidad, situación que si en la especie no acontece, se realizara de forma escrita.

En este sentido, cabe destacar que se considerará que se ha recibido un documento electrónico tan pronto como la entidad receptora prevista lo haya registrado en un formato que pueda ser procesado por el destinatario, es decir, que pueda ser recibido por éste último.

Por otro lado, cuando la autoridad fiscal transmita información que está sujeta a secreto fiscal, la información se cifrará utilizando una técnica apropiada. Al respecto, señala ese mismo numeral que el descifrado automatizado y temporal realizado por un proveedor de servicios acreditado durante la transmisión de un mensaje de correo electrónico con el fin de verificar el malware y con el propósito de reenviar los datos al destinatario del mensaje DE-Mail no violará el requisito de cifrado.

Asimismo, conforme a su numeral segundo, de ese mismo precepto legal, cuando un documento electrónico transmitido a la autoridad fiscal no sea apto para su tramitación, la autoridad tributaria informará sin demora al remitente indicando las especificaciones técnicas que se apliquen.

En este sentido, existe la posibilidad de que un beneficiario alegue que no puede tramitar el documento electrónico transmitido por la autoridad tributaria, la autoridad fiscal lo remitirá a él en un formato electrónico adecuado o como documento escrito.

Ahora bien, de la lectura del artículo 88 de la legislación tributaria alemana, se desprende que será una facultad de la autoridad fiscal determinar los hechos en que ella pueda actuar de oficio, además determinara el tipo y alcance de la investigación respectiva y, de estimarlo así, no estará obligada a admitir pruebas, conforme a las promociones presentadas por los particulares que no aportaron en su momento las mismas, es decir, se castiga la omisión de los particulares, al menos por lo que hace a la cuestión probatoria.

En virtud de lo anterior, el alcance de dicha obligación será determinada por las circunstancias del caso individual y asimismo la autoridad tributaria tendrá en cuenta todas las circunstancias de importancia en cada caso individual, incluidas las situaciones favorables a los particulares.

Asimismo, el Ministerio Federal de Hacienda podrá establecer con el consentimiento del Bundesrat,<sup>123</sup> requisitos relativos al tipo y alcance de las investigaciones en las que se utilicen mecanismos automatizados.

No obstante a lo ya referido, y con independencia de la información aportada por el particular y la requerida por la autoridad tributaria, establece el artículo 90 una obligación para los primeros de cooperar con las autoridades para establecer los hechos del caso, para ello cumplirán con dos deberes a saber:

- a) Por un lado, mediante la divulgación plena y veraz de los hechos pertinentes para la tributación y;
- b) Por el otro, mediante la indicación de cualquier prueba que conozcan.

Ahora bien, por lo que el alcance de esta obligación, está será determinada por las circunstancias del caso individual de que se trate.

---

<sup>123</sup> Consejo Federal que representa a los Estados Federados que conforman Alemania, ante la Federación o en asuntos relacionados con la Unión Europea, para más información véase; *Sistema Político*, México, IJ, UNAM, Recuperado de: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/521/4.pdf>, s.f., pp. 15-24.

Asimismo, señala que cuando las circunstancias relativas a las operaciones efectuadas fuera del territorio de aplicación de la legislación tributaria alemana, por las que se establezcan y sometan a las disposiciones de la legislación fiscal, los particulares aclararán estas circunstancias y obtendrán las pruebas necesarias para acreditar esta situación.

Para ello, agotarán todos los medios legales y prácticos de que dispongan.

Por otro lado, cuando existan indicaciones objetivamente reconocibles para suponer que el contribuyente mantiene relaciones comerciales con instituciones financieras de un Estado o territorio con el que no hay acuerdo para proporcionar información de conformidad con el artículo 26 del Modelo de Convenio Fiscal de la OCDE sobre la Renta y el Patrimonio en la versión de 2010 o el Estado o el territorio no proporcione información en una medida comparable o no esté dispuesto a realizar una prestación de información correspondiente, el contribuyente deberá hacer una declaración jurada afirmando la exactitud e integridad de los datos y además de ello autorizar a la autoridad tributaria a afirmar en su nombre, tanto judicial como extrajudicialmente, el posible derecho a información contra las entidades de crédito designadas por la autoridad fiscal.

Sin que el particular pueda alegar incapacidad o para aclarar las circunstancias o presentar pruebas cuando, en función de las circunstancias, pudo, haberlo hecho con anterioridad a dicha manifestación, como se explicó en líneas que preceden.

Ahora bien, el artículo 91 de la Ordenanza Tributaria Alemana, establece la posibilidad de que las autoridades, puedan efectuar consultas a los particulares.

Lo anterior, antes de que la autoridad tributaria de que se trate, pueda emitir un acto administrativo que afecte a los derechos de un particular, ya que la autoridad tributaria debe dar la oportunidad de comentar al particular los hechos pertinentes a la decisión de que sea objeto aquel y que le cause agravio.

Para ello, sostiene dicho artículo que esto se aplicará en particular; cuando se produzca una desviación significativa de los hechos declarados en la declaración de impuestos, siempre que sea en detrimento del contribuyente o, en su caso derivado de una solicitud de este.

No obstante a ello, la consulta puede prescindirse cuando no se requiera por las circunstancias de un caso particular, que pudiéramos decir, reviste ciertas características especiales, en virtud de que acontezca alguna de las siguientes hipótesis:

1. Cuando pareciere que sea necesaria una decisión inmediata, ya sea por el peligro inminente o por el interés público puestos en juego, o bien, porque la consulta entraría en conflicto con un interés público superior;
2. Porque dicha consulta pondría en peligro el cumplimiento de un plazo límite para la decisión que en su caso emitiría la autoridad y digamos pueda afectar a aquella;
3. Asimismo, porque no debe haber una divergencia con la desventaja de un particular, en relación a los detalles reales que proporcionó en una solicitud o declaración;
4. Así como que la autoridad tributaria tiene la intención de dictar una orden general o actos administrativos similares en gran número o actos administrativos que utilicen sistemas automatizados, y;
5. Por último, porque se adoptaron medidas de ejecución.

Por otra parte, cuando un plazo legal, haya dejado de observarse por alguna persona, es decir, hubiera estado impedido, sin culpa suya de este, previa solicitud denominada *restitutio in integrum*, la cual según el artículo 110 de la referida legislación, se presentará en el plazo de un mes a partir de la supresión del obstáculo, salvo que por causas de fuerza mayor, no fuera posible presentarla.

Para ello, los hechos que justifican la solicitud deben en todo caso acreditarse en el momento de la presentación de la solicitud, o bien, durante los procedimientos relacionados con la misma y consecuentemente la acción descuidada o que dejó de observarse, se efectuará previa decisión emitida por la autoridad fiscal competente para decidir sobre el asunto de la acción descuidada.

Por otro lado, no hay que olvidar que el artículo 124 del referido Código, señala que un acto administrativo, surtirá efectos para la persona a la que se destina o se vea afectado por el mismo en el momento que se le comunique al mismo, el cual se aplicará de acuerdo a su contenido.

Ahora bien, para la revocación de un acto administrativo lícito, tendríamos que estar en presencia del artículo 131, de la referida disposición, para ello se aplicaría lo siguiente:

1.- Cuando un acto administrativo sea lícito y no beneficioso podrá ser revocado, total o parcialmente, con efecto *ex nunc*<sup>124</sup>, incluso en el caso de que se produzca un acto administrativo de igual contenido o cuando la revocación no sea admisible otras razones;

---

<sup>124</sup> Expresión latina que significa "desde ahora" y da a entender que en la ley, contrato o condición no existe retroactividad en cuanto a sus efectos y que empiezan a regir desde el momento en que se inicie o perfeccione la disposición. Para más información véase GARRONE, José A., *Diccionario Jurídico - Tomo II*, ed. LexisNexis, Buenos Aires, 2005, p. 533.

2.- Por otra parte, cuando un acto administrativo sea lícito y beneficioso podrá, aun cuando sea incontestable, revocarse total o parcialmente con efecto ex nunc sólo cuando;

a) La revocación está permitida por la ley, o bien, un derecho de revocación se reserva en el propio acto administrativo;

b) El acto administrativo se combine con una obligación con la que el beneficiario no haya cumplido en todo o en el tiempo;

c) La autoridad tributaria tendría derecho a no emitir el acto administrativo, como consecuencia de cambios en circunstancias posteriores, y si la no revocación ponía en peligro el interés público.

3.- Por otro lado, el acto administrativo revocado quedará nulo con la entrada en vigor de la revocación, siempre que la autoridad fiscal no haya determinado una fecha posterior;

4.- Por último, una vez que el acto administrativo se haya convertido en incontestable, las decisiones de revocación serán adoptadas por la autoridad fiscal competente en virtud de las disposiciones relativas a la jurisdicción local.

Lo anterior, se aplicará también cuando el acto administrativo que ha de revocarse haya sido expedido por otra autoridad fiscal.

Finalmente, el plazo de prescripción será de cinco años, conforme al artículo 228 de la referida Ordenanza.<sup>125</sup>

---

<sup>125</sup> The Fiscal Code of Germany, *Sections 85, 86, 87, 87a, 88, 90, 91, 110, 124, 131 and 228*, juris GmbH, Saarbrücken, 2016, Recuperado de: [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p0576](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0576)

#### 4.3. Análisis comparativo de la legislación tributaria; México, España y Alemania.

En primer lugar, por cuanto hace a la legislación mexicana en materia tributaria, es decir, el artículo 34 del CFF que es el precepto legal que regula específicamente la figura jurídica denominada consulta fiscal, misma que requiere para su ejercicio cumplir con los requisitos contenidos en los artículos 18 y 18 A que se encuentra dentro del mismo CFF y ante la falta de uno de ellos, la consecuencia es que la autoridad requerirá al interesado para que cumpla con aquellos requisitos que fue omiso en cumplir durante dicho periodo por el que le requirió la autoridad (diez días) que señala el mismo CFF, razón por la cual si continua con dicha omisión o cumple extemporáneamente la solicitud se tendrá por no presentada.

Para ello, recordemos que el fundamento constitucional de esta figura es el contenido del artículo 8o de la CPEUM, cuyo ejercicio está condicionado a que toda petición presentada ante la autoridad de que se trate debe cumplir con tres requisitos, como lo son; que se formule de manera pacífica, respetosa y por escrito.

Ahora bien, el artículo 88 y 89 de la Ley General Tributaria en España regula la misma figura denominada consulta fiscal y posteriormente sus efectos, cuyo ejercicio también parte del derecho de petición contenido en el artículo 29 de la Constitución de España, el cual se centra en dos vertientes principales; es decir, por un lado el derecho de todos los españoles de formular peticiones ante la autoridad de forma individual o colectiva, según sea el caso, cuyo único requisito es que se formule por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley, situación que cobra importancia, ya que la referida consulta fiscal para dicho ordenamiento también presenta una serie de requisitos similares a los de la consulta fiscal en el ordenamiento jurídico mexicano, no obstante a ello, también presenta diferencias que más adelante analizaremos y

así tenemos que por otra parte, dicho derecho de petición limita a los miembros de las Fuerzas, Institutos armados o de los Cuerpos sometidos a disciplina militar, quienes solo podrán ejercer este derecho de forma individual, también por escrito, conforme a la ley respectiva.

Por otra parte, pero ahora en la Constitución Alemana, ésta también regula dicho derecho de petición en su artículo 17, el cual manifiesta que toda persona tendrá el derecho individual o conjuntamente de dirigir solicitudes escritas o quejas a las autoridades competentes y al poder legislativo, precisión que no hacen así las anteriores Constituciones.

Sin embargo, el artículo 17 bis, hace una excepción de ejercer este derecho de forma conjunta para los cuerpos militares, tal como lo hace la legislación española y no así la CPEUM.

Además de ello, cobra especial interés el hecho de que por lo que hace a la inclusión de derechos fundamentales, puede desprenderse de la lectura realizada a la Constitución Alemana que, todas las instituciones giran en torno a ellos y no como en el caso de México y España, cuya inclusión está más en caminata a lo que pueda ser reconocido como un derecho fundamental o humano, por sus mismas instituciones, es decir, hay un proceso de inmersión a la inversa, donde las instituciones están en el centro y estos derechos humanos giran alrededor de ellos y no como en el primer caso acontece con Alemania, donde se desprende que las instituciones giran en torno a los derechos humanos que el mismo pueblo alemán pueden reconocer.

No obstante a ello, particularmente llama la atención que la Ordenanza Tributaria Alemana, no establece un procedimiento especial para el ejercicio de una consulta de forma particular, sino que todas las solicitudes, peticiones, registros, documentos, etc., se regulan de forma general, bajo un mismo procedimiento, quizás como una forma de evitar dilaciones durante el procedimiento de que se trate.

Asimismo, cobra especial importancia que su legislación tiene amplios matices económicos, los cuales digamos pudieran causar cierta especie de beneficios a un solo grupo de contribuyentes, inclusive reconoce la Constitución Alemana en su artículo 104 ter que podrá prestarse cierta ayuda financiera a los Estados Federados y municipios para evitar una perturbación del equilibrio económico global; ya sea que se busque igualar las diferentes capacidades económicas dentro del territorio federal; o bien, promover el crecimiento económico.

Ahora bien, por lo que hace a la regulación del artículo 34 del CFF, dicho precepto establece que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, es decir, en principio exige tres requisitos, como son que se formule sobre situaciones reales y concretas, presentadas de forma individual, lo anterior es así, ya que sólo generaría en todo caso efectos individuales, por lo que quizás hasta aquí no exige una mayor complejidad dicho artículo, ya que en todo caso, si bien no son requisitos que estén contemplados en el artículo 80 de la CPEUM, si permiten el ejercicio de este derecho de petición, a través de esta figura denominada consulta fiscal.

Por otra parte, el artículo 88 de la legislación tributaria en España establece ciertos supuestos en que los interesados en los términos de dicha legislación, podrán formular consultas ante la autoridad tributaria, ello por cuanto hace al régimen, la clasificación o la calificación tributaria que en cada caso les corresponda, los cuales se limitan al plazo establecido para el ejercicio de derechos respectivo, o bien, podríamos decir depende de la obligación fiscal de que se trate, las cuales se formularan mediante escrito dirigido a la Dirección General competente que le corresponda conocer de lo consultado, en la que se expresarán los requisitos establecidos en el artículo 66 del Reglamento de Gestión e Inspección, ya referidos en líneas que preceden, en cuyo caso, surgirá el deber de la autoridad de contestar lo consultado, en relación a como

lo señala su legislación a los órganos de la Administración Tributaria que tengan atribuida la iniciativa para la elaboración de disposiciones en el orden tributario, su propuesta o interpretación, inclusive pudiendo requerir la omisión de alguno de esos requisitos para que el promovente subsane la misma y en caso de omisión será archivada y notificada al mismo.

En este orden de ideas, por lo que hace a la consulta fiscal regulada en el CFF, está se rige conforme a ésta normatividad, en cuanto a requisitos, efectos y formas de presentación, por mencionar sólo algunos ejemplos, y bajo esta tesitura, la legislación alemana también regula sus procedimientos mediante la ordenanza tributaria respectiva que los rige y no de forma reglamentaria como acontece con la legislación tributaria española, lo cual en todo caso hace complejo el ejercicio de este derecho, ya que por lo que hace al particular, el ejercicio de sus derechos queda condicionado a que se remita a diversos cuerpos legales, sin precisar con exactitud, como es en este caso particular en la Ley General Tributaria de España; ¿a qué ley reglamentaria se refiere?, como sucede muchas veces en México y su legislación contenida dentro de su mismo ordenamiento jurídico que en innumerables ocasiones te remiten a otra disposición, sin señalar debidamente a cuál de éstas es a la que se refiere, es decir, existen problemas de técnica legislativa, dentro de la creación de diversas normas jurídicas.

Por otro lado, la autoridad quedará obligada conforme al artículo 34 del CFF a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto, así como que dichos antecedentes y circunstancias que originaron lo consultado no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad y siempre que se haya formulado antes de que la misma haya ejercido sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

De ahí que contrario a lo anterior, la legislación tributaria en España en nada toma en consideración dichas hipótesis, ya que si bien requiere que se expresen con claridad y con la extensión necesaria los antecedentes y circunstancias del caso, también lo es que no está condicionado a la modificación de los mismos, ya que sólo manifiesta el artículo 89 de la legislación tributaria española que la consulta se hubiese formulado en los plazos establecidos en ley y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

No obstante, resulta de especial importancia que por lo que hace a España, los órganos de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta, es decir, que indirectamente pudiera tomar en consideración la autoridad tributaria en España dicha hipótesis legal, para no aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias, sin embargo, no dice nada en relación así estos deberían modificarse con posterioridad a la misma y como es bien sabido donde la ley no distingue, no debemos distinguir.

Lo anterior, pudiera corroborarse con el contenido de lo que establece el artículo 34 del CFF, el cual señala que la autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable, sin embargo, por lo que hace a esta segunda hipótesis el artículo 89 de la Ley General Tributaria española señala que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en relación con el consultante, en tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, es decir, ellos incluyen la jurisprudencia, quizás por la implicación que está pudiera

tener, respecto a la interpretación de la ley y los alcances de la misma que hacen los miembros del Poder Judicial, o bien, los Tribunales Administrativos, según sea el caso, ya que recordemos la jurisprudencia nace de un conflicto suscitado entre la realidad y la ley, pero con independencia de las facultades discrecionales que pudiera tener el juzgador, el mismo debe seguir ciertas reglas generales contenidas dentro de la misma norma fundamental con independencia del criterio subjetivo de éste y no obstante a ello, también habría que analizar cómo esta figura jurídica pudiera modificarse por dichas interpretaciones y si, es el caso que; con posterioridad pudiera llevarlo el legislador a la ley adoptando dichas interpretaciones, lo cual hace presumir que existe una especie de colusión entre los Poderes Legislativo y Judicial.

A mayor abundamiento, dentro de dicho artículo 89 de la referida legislación tributaria española, el legislador español estableció que no tendrán efectos vinculantes para la Administración Tributaria las contestaciones a las consultas formuladas en el plazo establecido en ley que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad, lo cual, es similar a lo que acontece para el caso mexicano, en relación a las peticiones formuladas en procedimientos donde ante el silencio de la autoridad, el mismo no generaría por lo que hace a esta petición la configuración de una negativa ficta, sin embargo, recordemos que esto lo establece la jurisprudencia para el caso de México y no así ello fue previsto por el legislador, por lo que pareciera al PJJ le toca defender las omisiones del legislador que olvido precisar o fue negligente en hacerlo dentro de la ley, situación que se corrobora en cuanto a lo que se refiere a la materia tributaria en México, ya que la misma pareciera que en casi cualquier acto que pretenda controvertir el particular, previo a ser impugnado, ya fue declarado constitucional o legal y por ende la impugnación de éstos actos ante el órgano jurisdiccional de que se trate sería una mera forma de cumplir con determinadas garantías procesales contenidas en la CPEUM.

Asimismo, dicho precepto legal referido en el párrafo anterior, establece que la contestación a las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación, como en la especie sucede con el artículo 34 del CFF, ya que en todo caso, podrá interponer el particular los medios de defensa en contra del acto o actos que se dicten con posterioridad a lo consultado, en donde se apliquen los criterios contenidos en dicha respuesta.

Además de ello, haciendo el señalamiento expreso la legislación mexicana que existirá una publicación de las principales resoluciones emitidas a favor de los contribuyentes, en términos del artículo 69 del CFF, que regula lo relacionado al denominado secreto fiscal, sin que la legislación española lo haga así, pues establece otro apartado específico para ello, así como en el caso acontece con la legislación alemana.

Por su parte, tenemos que la legislación española establece que la autoridad deberá resolver lo consultado en un plazo de seis meses contados desde su presentación, cuya característica particular es que expresamente señala que la falta de contestación en dicho plazo no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, situación que en México es diversa, ya que el CFF establece que la autoridad estará obligada a resolver en un plazo de tres meses, excepción hecha al artículo 34 A en tratándose de lo que se refiere a precios de transferencia, ya que conforme al artículo 37 del CFF, dicho plazo es de ocho meses, atendiendo esto a la complejidad de la materia, sin embargo nada menciona nuestra legislación entorno a los criterios expresados en la consulta, o bien, en relación a la falta de contestación, sino que hay de administrar con otras legislaciones como la LFPA, para demostrar el por qué no existen silencios con efectos positivos por lo que hace a la materia

fiscal, además de un contexto doctrinal bastante amplio, sin olvidar el caso particular del CFCDMX.<sup>126</sup>

---

<sup>126</sup> A partir de la reforma constitucional publicada en el DOF el 29 de enero de 2016. Por otra parte, no debemos olvidar que el ya reformado artículo 54, establece la posibilidad de configurar una decisión favorable a los intereses del particular, mediante una resolución administrativa ficta, por ello señala que "(...) Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de hasta cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución expresa, se considerará como resolución afirmativa ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios, por el silencio de las autoridades competentes, misma que tendrá efectos, siempre y cuando no exista resolución o acto de autoridad debidamente fundado.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido debidamente. "

No obstante a ello, el artículo 55 establece diversas excepciones al anterior precepto, pues, no operará la resolución afirmativa ficta tratándose de la autorización de exenciones de créditos fiscales, la caducidad de las facultades de la autoridad, la facultad de revisión prevista en el artículo 111 de dicho Código, la prescripción o condonación de créditos fiscales, el otorgamiento de subsidios, disminuciones o reducciones en el monto del crédito fiscal, el reconocimiento de enteros, la solicitud de compensación, la devolución de cantidades pagadas indebidamente, la actualización de datos catastrales y consultas, así como cuando la petición se hubiere presentado ante autoridad incompetente o los particulares interesados no hayan reunido los requisitos que señalen las normas jurídicas aplicables. Señalando que en dichos casos, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo de cuatro meses, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Por otro lado, debe señalarse que el artículo 449, tratándose del recurso de revocación, es de señalarse que dicho precepto retoma la figura afirmativa ficta, particularmente, en su fracción VI, misma que establece: "(...) La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses contados a partir de la interposición del recurso, el cual no correrá cuando se haya formulado requerimiento al promovente, o se encuentre pendiente de desahogar alguna prueba sino hasta que sea debidamente cumplido el requerimiento o desahogada la prueba. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se considera que se ha configurado la afirmativa ficta, y la consecuencia es que el acto o resolución impugnado quede sin efecto, constituyendo esta afirmativa una resolución de carácter firme."

Asimismo, no debemos olvidar el tratamiento de los silencios administrativos a nivel federal, contenidos en los artículos 37 y 131 del CFF, respectivamente, donde el primero hace alusión a un silencio administrativo derivado de una instancia o petición,

No obstante a todo lo referido, como expresamos en líneas que preceden lo que hace la legislación tributaria alemana es una especie de uniformidad en cuanto a su Sistema Tributario y las formas de instar ante la autoridad por parte del particular, a través de un mismo procedimiento que regula toda solicitud, petición, documentación, entre otros actos, que pudieran dar origen a una comunicación entre contribuyente-autoridad, contrario a lo que México y España hacen con sus respectivas legislaciones, ya que las mismas regulan un procedimiento para cada acción o actividad del particular, por lo que si bien parten de ciertos requisitos que toda forma para instar ante la autoridad debe de cumplir el contribuyente, también lo es que cada figura requiere de otro cumulo de requisitos.

Ahora bien, quizás lo anterior sea así por los diversos factores económicos y demás condiciones en cuanto a un Sistema Tributario y otro pudieran tener, así como los principios que sustentan a los mismos, además del entorno social o inclusive cuestiones morales que pudieran suscitar dentro de cada sistema, sobre qué rubros a destinar la recaudación pudieran ser más importantes y como destinar la misma a cada uno, o bien, cuales excluir de ella, lo cual implica una reflexión mucho más amplia que no son tema de la presente investigación.

En otro contexto, es de hacer notar que por lo que hace a Alemania y su legislación tributaria, el legislador trato de establecer un puente de comunicación aún mayor en relación al contribuyente y fisco, ya que establece el artículo 90 una obligación para los primeros de cooperar con la autoridades para establecer los hechos del caso, para ello cumplirán con dos deberes:

---

formulada por el particular, ante la autoridad y no resuelta en el plazo de tres meses y el segundo hace referencia a una confirmación del acto impugnado, mediante un recurso presentado por el particular, ante la autoridad y no resuelto en el mismo plazo de tres meses, para los cuales el particular podrá impugnarlos o esperar una respuesta de la autoridad, *Vid. Supra.*, pág. 49.

- a) Divulgación plena y veraz de los hechos pertinentes para la tributación, e;
- b) Indicación de cualquier prueba que conozcan.

Por lo que el alcance de esta obligación será determinado por las circunstancias del caso individual de que se trate, como ya anteriormente habíamos hecho referencia.

Ahora bien, bajo esta misma línea el artículo 91 de la Ordenanza Tributaria Alemana, establece la posibilidad de que las autoridades, puedan efectuar consultas a los particulares y es aquí donde pudiera ser que este puente de comunicación creado entre fisco y particular mejore, quizás como una forma en que el primero se desprende parcialmente de ese velo protector, en relación a su tributación, ya que para ello la autoridad antes de que emita un acto administrativo que afecte a los derechos de un particular, esta debe dar una especie de oportunidad de comentar al particular los hechos pertinentes a la decisión de que sea objeto aquél y que le cause una afectación directa en su esfera jurídica tributaria, es decir, un derecho de audiencia previo a emitir un acto que lesione su esfera jurídica.

Es por ello que, lo anterior si bien se aplica en una declaración o solicitud, también lo es que pudiera llevarse a otras figuras, como es el caso de una consulta fiscal, siendo está vertiente la que pudiera tener México, ya que si como referimos anteriormente la materia tributaria está cayendo en un sesgo en que la misma casi de modo absoluto se está volviendo constitucional y legal, en todo acto que pretenda controvertir o cuestionar el gobernado, en relación a la actividad de la autoridad hacendaria, también derivado de este conflicto suscitado entre fisco y contribuyente, por lo que entonces lo mínimo que podrían hacer los operadores del Sistema Tributario en México, particularmente el legislador, es crear estándares para mejorar este puente de comunicación entre el contribuyente y está referida autoridad hacendaria, antes de que la

misma generé un acto que pueda lesionar la esfera jurídica tributaria del primero.

No obstante a ello, también recordemos que dicha consulta puede prescindirse cuando no se requiera por las circunstancias de un caso particular, en virtud de que acontece alguna de las hipótesis señaladas en la Ordenanza Tributaria Alemana y es quizás aquí donde esta consulta puede quedar sin efectos, volviendo de nuevo a como ya referimos una protección entorno la cuestión tributaria, como forma de proteger al fisco.

Lo anterior, al quedar condicionado el ejercicio de esta figura a que no exista algún peligro inminente, o bien, la misma no contravenga el interés público (situación que depende de que se quiere entender por el mismo, de acuerdo a cada Estado), además de que no debe existir divergencia, en relación a los detalles reales que proporcionó en una solicitud o declaración el particular, y asimismo porque la autoridad determine emitir una orden general, o bien, existan medidas de ejecución, es decir, ya actuó el cobro coactivo de la obligación tributaria de que se trate, así como que por último dicha consulta ponga en peligro el cumplimiento de un plazo límite para la decisión que pretenda emitir la autoridad, situaciones que en el presente caso vuelven compleja el ejercicio de esta figura por parte de la autoridad tributaria.

Por último, es de hacer notar que por lo que hace a este último punto referido en el párrafo anterior, en caso de que se limitara o se haya dejado de observar algún plazo legal por el particular sin causa imputable a este, existe la figura denominada *restitutio in integrum*, la cual puede ejercerse por el particular, en términos del artículo 110 de la Ordenanza Tributaria Alemana, para ello, recordemos que dicha figura surge cuando se haya impedido a una persona, sin culpa suya, observar un plazo legal, por medio de la cual se le concederá, previa solicitud, esta figura, es decir, es una forma en que vencido un término legal, sin causa que se le impute al contribuyente, respecto a un

determinando plazo legal en relación a ésta disposición tributaria, previa solicitud, que deberá presentarse en un mes contados a partir de dicha inobservancia, según lo dispone el inciso 2) de dicho numeral y que de ser fundada por la autoridad competente ésta acción se efectuará posteriormente dentro del período de solicitud.

Por ello es que considero, dicha situación pudiera ser observada por el legislador mexicano, ya que bajo esta misma tesitura de mejorar el referido puente de comunicación suscitado entre la autoridad tributaria y el mismo contribuyente, si previamente lo que se pretende es declarar todo acto de la autoridad hacendaria como legal y constitucional, tanto por los órganos del PJF, Tribunales Administrativos y por el legislador, ello consecuentemente equivaldría en todo caso a tomar más en consideración la participación de este último (contribuyente), como una alternativa para abandonar el conflicto suscitado entre fisco-contribuyente, no obstante a ello, esto pudiera ser demasiado ambicioso.

Por último, lo anterior puede ejemplificarse a través del siguiente cuadro comparativo:

Características.	CFF (México).	Ley General Tributaria (España).	Ordenanza Tributaria Alemana (Alemania)
1.- Fundamento constitucional y legal.	Derecho de Petición contenido en el artículo 8o de la CPEUM, que se formula de modo individual de manera pacífica, respetuosa y por escrito, mismo que resulta ser el fundamento constitucional del artículo 34 del CFF.	Derecho de Petición contenido en el artículo 29 de la Constitución Española, ejercido de forma individual o colectiva, restricción dirigida a los cuerpos militares, fundamento de los artículos 88 y 89 de la Ley General Tributaria.	Derecho de Petición contenido en el artículo 17 y 17 bis, numeral 1 de la Constitución Alemana, planteado de forma individual o conjuntamente, cuya restricción va dirigida a los cuerpos militares, relacionado con el artículo 91 de la Ordenanza Tributaria Alemana.

<p>2.- Obligación de contestar.</p>	<p>Siempre que se formule sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.</p>	<p>Surge como un derecho del contribuyente y un deber de asistencia de la autoridad conforme al artículo 34, numeral 1, inciso a), y 85 numeral 1, respectivamente y en su numeral dos, inciso c), manifiesta entre otras formas, la consulta fiscal.</p>	<p>Específicamente ha de señalarse que regula una consulta formulada de autoridad a particular, más no así una en los términos de las anteriores legislaciones tributarias.</p>
<p>3.- Obligación de aportar información por el particular.</p>	<p>Quizás dicha obligación surge sí y solamente si tomamos en consideración la finalidad de acreditar diversas situaciones reales y concretas, en relación a la consulta formulada por el consultante.</p>	<p>Podríamos decir que surge con este derecho de información y que se le brinde la debida asistencia al contribuyente o sujeto obligado.</p>	<p>Resulta de especial interés por lo que hace a la legislación tributaria en Alemania la consulta que formula la autoridad tributaria al particular, quizás como una forma de garantizar un derecho de audiencia, previo a emitir un criterio que cause afectación jurídica en la esfera jurídica tributaria del contribuyente.</p>
<p>4.- Principios que rigen la consulta formulada al particular, por parte de la autoridad.</p>	<p>No lo contempla.</p>	<p>No lo contempla.</p>	<p>Establece el artículo 90 que dichos principios son la divulgación plena y veraz de los hechos pertinentes para la tributación y; la indicación de cualquier prueba para establecer los hechos del caso.</p>
<p>5.- Procedencia de la consulta formulada de la autoridad tributaria al particular o sujeto obligado tributario.</p>	<p>No lo contempla.</p>	<p>No lo contempla.</p>	<p>Ahora bien, el artículo 91, establece que dicha consulta se efectuara y aplicará en forma particular; cuando se produzca una desviación significativa de los hechos declarados en la declaración de impuestos, siempre que sea en detrimento del contribuyente o derivado de una solicitud de este.</p>

6.-Improcedencia de la consulta formulada al particular.	No lo contempla.	No lo contempla.	Cuando sea necesaria una decisión inmediata; Porque pondría en peligro el cumplimiento de un plazo límite para la decisión de la autoridad; Existe divergencia con la información del particular; Por la intención de dictar una orden general o actos similares en gran número, así como usar sistemas automatizados, y; Existen medidas de ejecución.
7.- No obligación de contestar por parte de la autoridad tributaria (casos de excepción).	No contempla casos de excepción.	Cuando se refiera a los procedimientos relativos al ejercicio de derechos que sólo deban ser objeto de comunicación por el obligado tributario y en los que se produzca; caducidad, pérdida sobrevenida del objeto del procedimiento y, renuncia o desistimiento de los interesados.	No lo contempla.
8.- Obligación de contestar (casos de excepción)	No lo contempla.	Cuando el interesado solicite que la Administración Tributaria declare que se ha producido la caducidad, pérdida sobrevenida del objeto, renuncia o desistimiento de los interesados.	No lo contempla.
9.- Obligación de aplicar los criterios de la contestación (vinculatoriedad).	Cuando la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias, que dichos no se hubieren modificado posteriormente a su presentación y que se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación.	La contestación tendrá efectos vinculantes, para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.	No lo contempla, pero si es de hacer notar que cuando se solicita información al particular por parte de la autoridad tributaria, en tratándose de una consulta que se formule a éste, y antes de emitir un criterio que afecte la esfera jurídica tributaria del mismo, ella no siempre resulta procedente.

<p>10. Casos de excepción para la no vinculatoriedad de la resolución emitida por la autoridad.</p>	<p>Que no comprenda hechos y circunstancias, así como que tales se modifiquen con posterioridad a la consulta, que no versé sobre situaciones reales y concretas, así como que no se presente forma individual y que se modifique la ley aplicable.</p>	<p>Cuando se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, o se hubiese formulado antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, y; se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta, o porque se planteen cuestiones sobre el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con antelación a la consulta.</p>	<p>No lo contempla.</p>
<p>11.- No vinculación a la respuesta.</p>	<p>Cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.</p>	<p>No tendrán efectos vinculantes para la Administración Tributaria las contestaciones a las consultas formuladas que planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad, así como cuando se configure alguna de las hipótesis señaladas con anterioridad.</p>	<p>No lo contempla.</p>
<p>12.- Oportunidad de impugnar.</p>	<p>Cuando la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas en una resolución definitiva.</p>	<p>En primer término, las consultas tributarias escritas tendrá carácter informativo y el obligado tributario no podrá entablar recurso alguno contra dicha contestación, hasta que la misma aplique dicho criterios en una resolución definitiva, será impugnabile en términos del artículo 213 de dicho ordenamiento.</p>	<p>Ahora bien, para la revocación de un acto administrativo lícito, tendríamos que estar en presencia del artículo 131, de la referida disposición.</p>

13.- Plazo para contestar.	De tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.	De seis meses contados a partir de su presentación. Es de señalarse que la presentación y contestación de las consultas no interrumpirá los plazos establecidos en las normas tributarias para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.	No lo señala.
14.- Publicación.	El SAT publicara mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes, debiendo cumplir con los términos del artículo 69 del CFF (secreto fiscal).	Regula el secreto fiscal, más no así hace referencia en los preceptos que regulan la consulta fiscal.	Regula el secreto fiscal, más no así hace referencia en dicho artículo 91 de la citada Ordenanza.
15.-Presentación.	Debe cumplir con los requisitos del artículo 18 y 18-A del CFF. Además de los del artículo 34 ya mencionados, anteriormente.	Las consultas tributarias escritas se formularán antes de la finalización del plazo establecido para el ejercicio de los derechos, la presentación de declaraciones o autoliquidaciones o el cumplimiento de otras obligaciones tributarias, cumpliendo con el artículo 66 del Reglamento de Gestión e Inspección, además de observar los artículo 88 y 89 de la Ley General Tributaria.	No lo contempla, ya que hace las veces de la omisión de determinados requisitos por el particular cuando pretende instar ante la autoridad, en el que la misma requiere determinada información a éste.
16.- Excepción al plazo de contestación.	De ocho meses, cuando la consulta se formule en términos del artículo 34-A del CFF, en relación a los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas.	No lo contempla.	No lo contempla.

<p>17.- Silencios administrativos con efectos positivos.</p>	<p>No lo regula el CFF.</p>	<p>La falta de contestación en dicho plazo señalado con anterioridad, no implicará la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta.</p>	<p>No lo regula.</p>
<p>18.- Contenidos particulares.</p>	<p>No lo contempla, salvo los casos del artículo 34-A y la respectiva remisión al artículo 69 del CFF.</p>	<p>El artículo 68 del referido Reglamento establece que cuando la contestación a la consulta incorpore un cambio de criterio administrativo, la Administración de que se trate deberá motivar dicho cambio.</p>	<p>Por otra parte, cuando el contribuyente hubiera dejado de observar un plazo, sin culpa suya, previa solicitud denominada <i>restitutio in integrum</i>, la cual se presentará en el plazo de un mes a partir de la supresión del obstáculo, en términos del artículo 110, para la reintegración del derecho violentado durante la etapa procesal de que se trate.</p>

## **CONCLUSIONES.**

**Primera.** Cada petición atiende a las circunstancias especiales que dieron origen a la misma, así el concepto de pedir, engloba un contexto mucho más amplio. En este sentido, el derecho de petición se convierte en un derecho de participación ciudadana, que se instituye como una corriente en relación a una conciencia activa de la ciudadanía, principalmente bajo tres aspectos fundamentales; transparencia, combate a la corrupción y rendición de cuentas. Consecuentemente, se desprende que cada petición, instancia o solicitud del particular, está limitada por la forma de pedir, ya que, con posterioridad ello influye en el modo de valorar cada caso en particular por la autoridad administrativa o fiscal, es decir, se debe valorar la causa de pedir del particular que la haya formulado.

**Segunda.** El ejercicio del derecho de petición es un derecho constitucional sujeto a los lineamientos del artículo 8o de la CPEUM, como lo son que una petición sea presentada por escrito, de manera pacífica y respetuosa, sin que para ello puedan exigirse mayores requisitos que los ya señalados en alguna otra figura jurídica que tenga como fundamento dicho artículo, ello con la finalidad de que a toda petición deba recaer una respuesta, bajo los mismos términos en que se formuló lo pedido, siendo una característica esencial de dicho artículo que no hace referencia a que el mismo pueda ejercerse de forma colectiva, como en otras constituciones, caso particular de España y Alemania.

**Tercera.** Ante el silencio de la autoridad, se instituye una ficción legal denominada negativa ficta (artículo 37 del CFF), que consiste en que una vez vencido el término se entiende negado lo solicitado, cuya finalidad es la de proteger derechos o intereses de quien presenta una petición, ante alguna autoridad fiscal, siendo a su vez una figura de protección, basando su configuración en la evolución del concepto breve termino, desarrollado por los criterios jurisprudenciales del PJJ y con posterioridad tomados por el legislador, para ser llevados al artículo 37 del CFF, el cual, durante sus inicios se

configuraba en un término de cuatro meses, yendo éste a la baja, para quedar en tres meses e incluso pudiendo ser menor dicho plazo, cuando exista un regla en específico dentro de la legislación de que se trate, pues, prevalecerá en todo caso la norma especial sobre la general.

**Cuarta.** Por su parte, se sabe que el artículo 131 del CFF regula la figura denominada confirmativa ficta, pues, en ésta se confirma el acto impugnado mediante el recurso de revocación interpuesto, por el silencio de la autoridad fiscal y una vez que transcurra el término de tres meses aludido en dicho artículo, el particular podrá impugnar, o bien, esperar una respuesta, posterior a dicho término.

**Quinta.** En estricta aplicación al principio de progresividad previsto en el artículo 1o, párrafo tercero, de la CPEUM, es decir, con la inclusión de los Derechos Humanos reconocidos en esta Carta Magna, válidamente se asemejo dicho concepto al diverso denominado "plazo razonable" desarrollado por la Corte Interamericana de Derechos Humanos a partir de los artículos 7, numeral 5 y 8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, con la finalidad de determinar el alcance y contenido del derecho mencionado, el cual, se encuentra determinado por tres factores a saber: a) la complejidad del asunto, b) la actividad procesal del interesado y c) la conducta de las autoridades, de modo que atendiendo a las circunstancias concretas que concurran en el asunto de que se trate, serán en todo caso estas las condiciones por las que la dilación de una decisión judicial puedan justificarse, sin que tanto a nivel internacional y menos aún a nivel nacional, pueda concretizarse un determinado plazo que pueda encuadrarse en el concepto breve término o del plazo razonable.

**Sexta.** En el mundo de los silencios administrativos denominados *in genere*, sea a nivel federal o local existen tanto los silencios con carácter negativo como los positivos, empero por lo que hace a la materia fiscal a nivel federal sólo

existen los silencios de carácter negativo (artículos 37 y 131 del CFF), ya que argumentar lo contrario implica no sólo comprometer la recaudación fiscal, sino con posterioridad también al gasto público. No obstante a ello, de manera particular existen determinados casos en los que es posible ir en contra de la doctrina, pues, es el caso de determinar un silencio con efectos positivos en materia fiscal, lo que acontece así con el CFCDMX (artículo 54), empero hace un retroceso en su artículo 55, donde establece diversas excepciones en relación a dicha decisión favorable, sin embargo dicha figura se retoma en el artículo 449, que regula el recurso de revocación, donde particularmente en su fracción VI, señala el deber de la autoridad de dictar una resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses, y transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se considerara que se ha configurado la afirmativa ficta, y la consecuencia es que el acto o resolución impugnado quede sin efecto, constituyendo esta afirmativa una resolución de carácter firme.

**Séptima.** En principio, por lo que hace a la regulación del artículo 34 del CFF, dicho precepto establece que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, es decir, en principio exige tres requisitos, como son que se formule sobre situaciones reales y concretas, presentadas de forma individual, lo anterior es así, ya que sólo generaría en todo caso efectos individuales, por lo que quizás hasta aquí no exige una mayor complejidad dicho artículo, ya que en todo caso, si bien no son requisitos que estén contemplados en el artículo 80 de la CPEUM, si permiten el ejercicio de este derecho de petición, a través de esta figura denominada consulta fiscal.

**Octava.** La figura denominada consulta fiscal permite a los gobernados conocer cuál es el criterio de la administración en relación a una determinada operación fiscal, o bien, en relación a una duda, empero, esto permite al contribuyente consultar a la autoridad en un plano abstracto, yendo en contra de la situación real en que debe consultarse y más aún jamás podrá concretizarse, pues, no

tiene una verificación objetiva, ya que, simplemente es una cuestión que se propone para ventilarse o resolverse ante la autoridad, sin que ella conozca a que se refiere el mismo. Por otra parte, existe un caso en que si podría ser necesario el requisito de concretización, ya que, el consultante parte de una duda que surge como una suspensión o indeterminación entre dos decisiones, juicios, noticias o hechos, es decir, que la autoridad sabe a qué se refiere el mismo sujeto y por ello se requiere que sea concreto en el caso en particular. Sin embargo, no debemos olvidar que también la consulta fiscal sirvió de base para declarar la inconstitucionalidad de una norma tributaria, a través del denominado amparo contra leyes, para lo cual, nuestro Alto Tribunal emitió diversos precedentes derivado del abuso de los contribuyentes en el uso de esta figura, como forma de excluir esta posibilidad. Precedentes que fueron tomados por el legislador con las reformas para dos mil siete, reservando el tema de constitucionalidad de leyes de manera única y exclusiva al PJF.

**Novena.** En lo referente a la impugnación de una consulta fiscal, se determinó que si la figura jurídica denominada negativa ficta se configuraba durante el ejercicio fiscal 2007, la misma no se podría hacer valer, pues, si la misma fue presentada en el ejercicio fiscal anterior, esto es, en 2006, en todo caso lo que existía era un mera expectativa de derechos para impugnar dicha consulta. Para ello, recordemos que toda norma jurídica contiene un supuesto, un hecho y una consecuencia, agregando en su caso un nexo causal entre ellos, de tal modo que si se realizan, 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. Por otra parte, si el particular se coloca en el supuesto normativo y se realiza una consecuencia, o bien, una entre varias, 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 dejar de 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, como aconteció en el caso particular descrito con anterioridad.

**Décima.** El Servicio de Administración Tributaria, mediante previa solicitud, podía revocar las respuestas favorables recaídas a las consultas emitidas en términos del artículo 34 del CFF vigente hasta antes de dos mil siete, que fueran notificadas antes del primero de enero de dicho año, remitiendo a las oficinas correspondientes dichas solicitudes, lo anterior, con fundamento en el artículo segundo transitorio del mismo ordenamiento, precepto que además establece que la revocación realizada en términos de dicho artículo no tendrá efectos retroactivos, sin embargo, ello resultaba violatorio de la garantía de irretroactividad, ya que, ninguna norma posterior podrá modificar los actos del supuesto que se haya realizado bajo la vigencia de la norma anterior que los previó, pues, el particular tenía una expectativa de derecho, apoyada en la teoría de los componentes de la norma, además de que la autoridad omitía realizar el procedimiento a que hace referencia el artículo 36 del CFF, pues, no podía revocar sus propias determinaciones, más aún cuando resultaban ser favorables a los particulares, violando la garantía de audiencia de los contribuyentes.

**Décima Primera.** Las respuestas desfavorables no pueden ser controvertidas por el contribuyente, mediante los medios de defensa previstos en ley, empero, las resoluciones favorables a los particulares si pueden ser controvertidas por las autoridades respectivas, mediante el juicio de lesividad a que se refiere el artículo 36 del CFF, no obstante a ello, dicho juicio no queda al arbitrio de la autoridad, ya que, la procedencia de la acción de lesividad, presupone necesariamente la acreditación de una participación dañina cometida en perjuicio del Estado que, en aras de la mencionada garantía de seguridad jurídica, debe ser probada plenamente por la autoridad accionante que será

aquella que ejecutara dicha resolución favorable al particular, es decir, debe probarse la mala fe del mismo.

**Décima Segunda.** La autoridad solamente estará obligada a aplicar los criterios como respuesta a lo consultado si se cumple con tres requisitos a saber: a) verse sobre los antecedentes y circunstancias necesarias; b) que los antecedentes y circunstancias no se modifiquen con posterioridad a la presentación de la consulta y, c) sea realizada antes de que se ejerzan facultades de fiscalización, exigiendo mayores requisitos que el derecho de petición contenido en el artículo 8o de la CPEUM.

**Décima Tercera.** La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes, cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable y sólo entonces las respuestas recaídas a este tipo de consultas serán obligatorias para el particular, cuando en las resoluciones definitivas la autoridad aplique los criterios contenidos en dicha respuesta.

**Décima Cuarta.** Los particulares podrán interponer los medios de defensa que señalen las leyes respectivas, hasta el momento en que la autoridad aplique los criterios contenidos en la respuesta a lo consultado, para ello, la autoridad tendrá un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la consulta para contestar las mismas, sin que la falta de respuesta pueda ser impugnada por los particulares, ya que, a decir verdad esa parte resulta ser una norma imperfecta, que no trae una consecuencia a dicha omisión de la autoridad, por lo que ello da la posibilidad a la autoridad de no contestar.

**Décima Quinta.** Otro ordenamiento que contempla la posibilidad de consultar a una autoridad, es la contenida en forma particular en el artículo 9 de la LFDC, para ello, los contribuyentes podrán formular a las autoridades fiscales consultas sobre el tratamiento fiscal aplicable a situaciones reales y concretas,

así las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas así formuladas, mismas que se resolverán en un plazo máximo de tres meses, y dicha contestación tendrá carácter vinculatorio para las autoridades fiscales en la forma y términos previstos en el CFF.

**Décimo Sexta.** Otra legislación que regula ésta figura, es la Ley Aduanera que establece determinadas características particulares para consultar a una autoridad en materia aduanera, pues, los importadores, exportadores y agentes aduanales, pueden plantearla en términos del artículo 47, último párrafo de esta Ley, en lo que respecta a la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, anexando, en su caso, los elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria, las cuales pueden encuadrar en más de una clasificación, según sea el caso, para ello, señalarán la fracción o fracciones arancelarias que consideren aplicables, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda. Debiendo señalar que las resoluciones emitidas en los términos de dicha Ley, deberán dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de su recepción y una vez transcurrido dicho plazo, sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta.

**Décima Séptima.** En primer lugar, en el Derecho español, estudiado de forma comparada, el derecho de petición que es la figura jurídica constitucional, del cual parte el derecho de consultar por el contribuyente, se encuentra regulado dentro de la Constitución Española, en su artículo 29, el cual señala que todos los españoles tendrán el derecho de petición de forma individual y colectiva, por escrito, en la forma y con los efectos que determine la ley, y por otra parte, limita a los miembros de las Fuerzas, Institutos armados o de los Cuerpos sometidos a disciplina militar, quienes solo podrán ejercer este derecho de forma individual y con arreglo a lo dispuesto en su legislación específica destinada a dichos órganos.

**Décima Octava.** La consulta tributaria escrita, en términos del artículo 89 de la legislación tributaria en España, establece que los efectos de las contestaciones a las consultas tributarias, presentadas por los particulares, tendrán vinculatoriedad para los órganos y entidades de la Administración Tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante. Por su parte, el artículo 66 del Reglamento de Gestión e Inspección, establece los requisitos que deberá reunir una consulta fiscal por el particular, así las autoridades fiscales deberán contestar por escrito las consultas que reúnan los requisitos establecidos en dicha legislación, en un plazo de seis meses desde su presentación, sin que la falta de contestación en dicho plazo implique la aceptación de los criterios expresados en el escrito de la consulta, consecuentemente los órganos de la Administración Tributaria, deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias a cualquier obligado, cuando exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la misma. Por otro lado, no habrá vinculatoriedad cuando se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, o bien, planteen cuestiones relacionadas con el objeto o tramitación de un procedimiento, recurso o reclamación iniciado con anterioridad.

**Décima Novena.** En el segundo caso de estudio en Derecho comparado, se abordó el Derecho alemán, para ello, la Constitución Alemana, en su artículo 17, regula el derecho de petición el cual manifiesta que; toda persona tendrá el derecho individual o conjuntamente de dirigir solicitudes escritas o quejas a las autoridades competentes y al poder legislativo, quizás lo segundo como una forma en que el Gobierno, no limite el ejercicio de este derecho haciéndolo en todo caso más extensivo, o bien, como una forma de suplir las deficiencias de participación democrática que pudiera tener el mismo sistema alemán, así el artículo 17 bis, en su numeral uno, establece que tanto el derecho de reunión, así como el derecho de petición en la medida en que permite la presentación de

solicitudes o quejas conjuntamente con otros, serán restringidos, por lo que hace a los cuerpos militares, durante su período de servicio militar o alternativo.

**Vigésima.** Conforme al artículo 90 de la Ordenanza Tributaria Alemana surge una obligación para los contribuyentes de cooperar con las autoridades para establecer los hechos del caso, para ello, cumplirán con la divulgación plena y veraz de los hechos pertinentes para la tributación y, mediante la indicación de cualquier prueba que conozcan. Así existe un puente de comunicación entre los contribuyentes y la Autoridad Tributaria, siendo una característica esencial, el hecho de que la autoridad pueda consultar al particular en términos del artículo 91 de la Ordenanza Tributaria Alemana, como una garantía de audiencia previa a emitir una resolución que cause una afectación en la esfera jurídica del contribuyente, la cual, será determinada por las circunstancias del caso individual de que se trate. Siendo importante que en caso de que se limitara o se haya dejado de observar algún plazo legal por el particular sin causa imputable a este, surge la figura denominada *restitutio in integrum*, por la que pueda restituirse el derecho procesal, previo a que sea vulnerada la esfera jurídica del contribuyente.

## **PROPUESTAS.**

**Primera.** Entre las legislaciones fiscales que prevén la posibilidad de consultar a una autoridad fiscal, se encuentran el CFF (artículo 34) y la LFDC (artículo 9), mismas que son discrepantes entre sí.

Lo anterior es así, ya que, por lo que hace al CFF basta en principio con que lo consultado se plantee de forma individual sobre situaciones reales y concretas, empero, existe la particularidad de la LFDC que vincula a la autoridad consultada, y además de ello excluye la situación individual en que debe formularse la misma, por lo que el contribuyente puede entender dos efectos distintos en ambos ordenamientos. Sin embargo, dicha Ley hace referencia en su artículo 9 al CFF, pues, para ello señala que sin perjuicio de lo establecido en el CFF los contribuyentes podrán formular consultas a las autoridades fiscales, por lo que intrínsecamente prevalece éste sobre dicha Ley, sin que entonces sea necesario que en dos ordenamientos fiscales se regule la misma figura jurídica.

Por otro lado, habría que pensar la posibilidad de que el contribuyente pudiera hacer valer los medios de defensa que procedan conforme a las leyes fiscales, ante la resolución desfavorable de lo consultado y, en caso de que éste presente datos falsos castigar al contribuyente, vinculándolo con los términos en que formulo su consulta y, para ello se requerirá que lo consultado se formule bajo protesta de decir verdad.

**Segunda.** De no ser vinculante lo consultado para las autoridades fiscales, y por tanto dicha figura continúe como un derecho vigente no positivo, con posterioridad habría que pensarse que entonces lo que debiera de mejorarse es la relación que existe entre fisco y contribuyente, puesto que en diversas ocasiones el mismo es excluido de las decisiones de las Autoridades Tributarias en torno a la recaudación y es él quien reciente los efectos de ellas.

Para ello, OCDE menciona diversos criterios orientados a fomentar una relación mejorada y mejorar la práctica administrativa, los cuales buscan mejorar el desarrollo de los órganos del servicio público, entre los que están: a) planificación estratégica, la cual, se centra en los objetivos más no así en detallar cómo alcanzarlos; b) gestión estratégica, es decir, adaptarse a las nuevas circunstancias sin dejar de lado los principios fundamentales establecidos como objetivos; c) articulación de la misión y la proyección a futuro, los cuales, implican un compromiso del mismo personal para alcanzar los objetivos; d) de liderazgo, el cual, es acorde a la actuación de determinados individuos para influir en la motivación del personal y estos desempeñen sus funciones. Lo que origina que se cree un programa de metas y resultados, donde los entes a cargo de ellos tienen plena flexibilidad para lograr los objetivos, informando sobre ellos y cuyos resultados habrán de servir de base para tomar decisiones sobre el financiamiento, diseño y funcionamiento de nuevos planes, programas, recompensas y sanciones, es decir, garantiza una reestructuración de la Administración Pública.

Por lo que ante tales consideraciones, lo que pudiera existir es una oportunidad previa a que exista una resolución de la autoridad fiscal que afecte la esfera jurídica tributaria, para que el contribuyente pueda exponer razones de Derecho que le permitan sustentar su criterio en relación a su situación fiscal y la autoridad manifestar su aprobación o no, pudiendo requerir mayor información, pruebas, aclaraciones o incluso hasta consultar al mismo contribuyente.

**Tercera.** En el caso particular del artículo 34 del CFF, poco se dice en relación al plazo de tres meses en que la autoridad debe dictar una respuesta, por lo que, al no existir sanción alguna o consecuencia jurídica que pueda exigirse, dicha parte resulta ser letra muerta, de tal modo que pudiera considerarse una consecuencia posterior al vencimiento de los tres meses, aunado al hecho de que la falta de resolución en dicho plazo no podría configurar una resolución

negativa ficta, por lo que dicha situación deja en estado de indefensión al contribuyente, o bien, no le resulta satisfactorio consultar a la autoridad, pues, además de los condicionamientos de dicho artículo, el no poder obtener una respuesta lo deja en una incertidumbre en torno a su situación fiscal.

Siendo que, pudiera evaluarse el hecho de que efectivamente se constituya un deber de la autoridad el dar respuesta a lo consultado, debiendo configurar ante su silencio una resolución negativa ficta y posteriormente en su impugnación evaluarse los elementos necesarios por los que efectivamente la autoridad hubiera estado en posibilidad de contestar, justificando por qué ello no ocurrió aun cuando contaba con los elementos necesarios para contestar, yendo las sanciones desde una simple multa hasta un procedimiento de responsabilidad más elevado, pues, en todo caso habría que analizarse la trascendencia de lo consultado.

## FUENTES DE CONSULTA.

### ➤ Bibliografía.

Academia de Estudios Fiscales, *La Seguridad Jurídica en Materia Tributaria*, México, Themis, 2009, 290 p.

ARCOS Ramírez, Federico, *La seguridad jurídica: una teoría formal*, Madrid, Dykinson, Universidad Carlos III de Madrid, 2000, 429 p.

AJANI, Gianmaria, *et.al.*, *Sistemas jurídicos comparados. Lecciones y materiales*, trad. de Beatriz Gregoreci Fernández, España, Publicaciones I Edicions, Universidad de Barcelona, (Colección Universitat), 2010, 446 p.

ÁLVAREZ Alcalá, Alil, *Lecciones de Derecho Fiscal*, 2ª ed., México, Oxford University Press, (Colección Textos Jurídicos Universitarios), 2015, 442 p.

ATIENZA, Manuel, *El sentido del Derecho*, 2ª ed., España, Ariel, 2003, 336 p.

ÁVILA, Humberto, *Teoría de la seguridad jurídica*, trad. de Laura Criado Sánchez, Madrid, Marcial Pons, (Colección Cátedra de Cultura Jurídica. Biblioteca de Cultura Jurídica), 2012, 623 p.

BARRACA Mairal, Javier, *Pensar el Derecho; Curso de filosofía jurídica*, España, Palabra, (Colección Albatros), 2005, 231 p.

BERNAL Gutiérrez Rafael, Yves Derains y Fernando Mantilla Serrano (Coord.), *Hacia una mayor eficacia en el arbitraje: control de tiempos y costos*, Colombia, Universidad del Rosario, 2010, 249 p.

BURGOA O. Ignacio, *Las garantías individuales*, 41ª ed., Porrúa, México, 2009, pp. 375-380.

Cámara de Diputados, XLVI Legislatura, *Derechos del Pueblo Mexicano; Antecedentes y evolución de los artículos 1 a 15*, Consejo editorial de la H. Cámara de Diputados, (México a través de sus constituciones), Tomo III, México, 1967, pp. 613-625.

-----, LIX Legislatura, *Derechos del Pueblo Mexicano; Comentarios, antecedentes y trayectoria del articulado constitucional y evolución de los artículos 1 a 26*, 7ª ed., Consejo editorial de la H. Cámara de Diputados, Coedición con: Suprema Corte de Justicia de la Nación, Senado de la Republica. LXI Legislatura, Instituto Federal Electoral, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación y Miguel Ángel Porrúa, (México a través de sus constituciones), Tomo XVI, México, 2006, pp. 321-389.

CHAPOY Bonifaz, Dolores Beatriz, *Finanzas Nacionales y finanzas estatales; Mecanismos de Conciliación*, 2ª ed., México, UNAM, 2006, 427 p.

CIENFUEGOS Salgado, David, *El derecho de petición en México*, México UNAM, IJ, (Doctrina Jurídica, No. 182), 2004, 305 p.

DEL CASTILLO del Valle, Alberto, *Garantías del gobernado*, 2ª ed., México, Ediciones Jurídicas Alma, S.A. de C.V., 2005, 749 p.

DIEP Diep, Daniel, *El Tributo y la Constitución*, México, PAC, 1999, 375 p.

DIEP Diep Daniel y María del Carmen Diep Herrán, *Defensa Fiscal: Tratado Teórico-Práctico*, México, PAC, 1999, pp. 279-285.

FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 49ª ed., México, Porrúa, 2005, 506 p.

GARCÍA Novoa, Cesar, *El Silencio Administrativo en Derecho Tributario*, España, Asociación Española de Asesores Fiscales, Aranzadi, (Colección Derecho y Política), 2001, 209 p.

GARCÍA-TREVIJANO Garnica, Ernesto, *El Silencio Administrativo en el Derecho Español*, España, Civitas, 1990, 338 p.

GARGARELLA Roberto (comp.), *Por una Justicia Dialógica; El Poder Judicial como Promotor de la Deliberación Democrática*, trad. de Stephanie Seresevsky, Hugo Salas, Michelle Sterzovsky, Gonzalo Iezzy, Catalina Pastoriza, Agustina Ramón Michel, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, (Colección Derecho y Política), 2014, 358 p.

GRAHAM Tapia Luis Enrique, *El Arbitraje Comercial*, México, Themis (Colección Obras monográficas), 2000, 493 p.

FLORIS Margadant, Guillermo, *Los sistemas jurídicos contemporáneos; antecedentes y panorama actual*, México, UNAM, Facultad de Derecho, 1996, 240 p.

HALLIVIS Pelayo, Manuel, *Fisco, Federalismo y Globalización en México*, México, Tax Editores Unidos, S.A. de C.V., 2003, 508 p.

HOLMES Stephen y Cass R. Sunstein, *El costo de los derechos: Por qué la libertad depende de los impuestos*, trad. de Stella Mastrangelo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, (Colección Derecho y Política), 2012, 262 p.

IBAÑEZ García, Isaac, *Derecho de Petición y Derecho de Queja*, Madrid, Dykinson, 1993, 89 p.

JIMÉNEZ González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, 10ª ed., México, Cengage learning, 2009, 545 p.

KAYE, Dionisio J., *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, 4ª ed., México, Themis, (Colección Textos Universitarios), 2011, 703 p.

MANILI, Pablo Luis, *La Seguridad Jurídica. Una deuda pendiente*, Buenos Aires, Hammurabi, 2011, 264 p.

MARGÁIN Manautou, Emilio, *Las facultades de comprobación fiscal*, 4ª ed., México, Porrúa, 2011, 404 p.

NAVA Negrete, Alfonso, *Derecho Administrativo Mexicano*, 3ª ed., México, Fondo de Cultura Económica, 2007, 624 p.

O. Rabasa, Emilio, *Mexicano: ésta es tu constitución*, 8ª ed., México, Porrúa, Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, Instituto de Investigaciones Legislativas, 1993, 367 p.

ORELLANA Wiarco, Octavio Alberto, *Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio*, 3ª ed., México, Porrúa, 2012, pp. 54-59.

ORTEGA Carreón, Carlos Alberto, *Derecho Procesal Fiscal*, México, Porrúa, 2007, 446 p.

PENICHE Bolio, Francisco J. *Introducción al Estudio del Derecho*, 20ª ed., México, Porrúa, 2011, 242 p.

PONCE Gómez, Francisco y Rodolfo Ponce Catillo, *Derecho Fiscal*, 12ª ed., México, Limusa, 2010, 428 p.

POST Robert y Reva Siegel, *Constitucionalismo democrático; Por una reconciliación entre Constitución y Pueblo*, trad. de Leonardo García Jaramillo, Buenos Aires, Siglo Veintiuno, (Colección Derecho y Política), 2013, 291 p.

QUIROZ Acosta, Enrique, *Lecciones de derecho constitucional. Segundo Curso*, México, Porrúa, 2002, pp. 58-80.

RADBRUCH, Gustav, *Introducción a la Filosofía del Derecho*, trad. de Wenceslao Roces, México, Fondo de Cultura Económica, 1955, 189 p.

RAWLS, John, *Teoría de la justicia*, 2ª ed., trad. de María Dolores González, México, Fondo de Cultura Económica, 1995, 549 p.

RICHTER Morales, Ulrich, *Manual del Poder Ciudadano. Lo que México necesita*, México, Océano, 2012, 226 p.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 3ª ed., México, UNAM, Oxford University Press, (Colección Textos Jurídicos Universitarios), 2014, 370 p.

ROJAS Caballero, Ariel Alberto, *Las Garantías Individuales en México; su interpretación por el Poder Judicial de la Federación*, 3ª ed., México, Porrúa, 2004, 715 p.

RUBIO Luis y Edna Jaime, *El acertijo de la legitimidad, Por una democracia eficaz en un entorno de legalidad y desarrollo*, México, Fondo de Cultura Económica, Centro de Investigación para el desarrollo A.C., (Colección Política y Derecho), 2007, 194 p.

RUEDA del Valle, Iván, *La Negativa Ficta*, 2ª ed., México, Themis, (Colección Obras Monográficas), 2000, 196 p.

SERRANO Antón, Fernando, *La resolución de conflictos en el Derecho Internacional Tributario: Procedimiento Amistoso y Arbitraje*, España, Thomson Reuters, (Civitas), 2010, 483 p.

SIRVENT Gutiérrez, Consuelo, *Sistemas Jurídicos Contemporáneos*, 14ª ed., México, Porrúa, 2011, 336 p.

URIBARRI Carpintero Gonzalo, *Derecho Arbitral Mexicano*, Porrúa, México, 2006, 333 p.

VALDÉS Costa, Ramón, *Instituciones de Derecho Tributario*, Buenos Aires, De Palma, 1992, pp. 369-437.

V. Castro, Juventino, *Garantías y Amparo*, 13ª ed., México, Porrúa, 2004, 670 p.

ZWEIGERT, Konrad, *Introducción al Derecho Comparado*, trad. de Arturo Aparicio Vázquez, México, Oxford University Press, (Colección Estudios Jurídicos), 2002, 771 p.

➤ **Cibergrafía.**

Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo*, ONU, 2011, [Versión para lector digital], Recuperado de: [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf)

GÓMEZ Rivas, Abraham, *Procedimiento de acuerdo mutuo ("Mutual agreement procedure"*, [Versión para lector digital], Recuperado de: [http://www.eyboletin.com.mx/comentarios/BFComentario080215\\_1.pdf](http://www.eyboletin.com.mx/comentarios/BFComentario080215_1.pdf)

GRAGEDA Núñez Eugenio, *La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios*, Revista de Derecho Económico Internacional Vol. 1 No.1, [http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION\\_DE\\_TRATADOS\\_PARA\\_EVITAR\\_LA\\_DOBLE\\_TRIBUTACION.pdf](http://dei.itam.mx/archivos/INTERPRETACION_DE_TRATADOS_PARA_EVITAR_LA_DOBLE_TRIBUTACION.pdf)

LÓPEZ LÓPEZ, Patricia, *¿Hoy, hay más de la negativa ficta?*, Consultorio Fiscal, Facultad de Contaduría y Administración, No. 666, mayo de 2017, Recuperado de: [http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id\\_articulo=886](http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=886), pp.5-8.

LOZANO, Rodríguez Eleonora, *En Defensa del Arbitraje Internacional en Materia Tributaria: Una Propuesta para los Países Latinoamericanos*, Universidad de Salamanca, 2008, Facultad de Derecho, Departamento de Derecho Administrativo, Financiero y procesal, 2008, [Versión para lector digital], Recuperado de: [https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/18284/1/DDAFP\\_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf](https://gredos.usal.es/jspui/bitstream/10366/18284/1/DDAFP_Defensa%20arbitraje%20internacional%20materia%20tributaria.pdf)

MARTÍNEZ Vendrell, Alejo, *Aparato gubernamental honesto y eficiente*, El Sol de México, 15 de Julio de 2013, Recuperado de: <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3053559.htm>

-----, *Aportaciones significativas de la ENIGH 2012*, El Sol de México, 22 de Julio de 2013, Recuperado de: <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3061470.htm>

-----, *Estamos poniendo la carreta adelante de los bueyes*, El Sol de México, 07 de octubre de 2013, Recuperado de: <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3148276.htm>

-----, *Posibilidades de implantar a cabalidad un Presupuesto Base Cero (I)*, 13 de Abril de 2015, Recuperado de <http://www.oem.com.mx/elsoldemexico/notas/n3771233.htm>

OCDE, *Manual para la Aplicación Efectiva del Procedimiento Amistoso* Centro de Política y Administración Tributaria, OCDE, Instituto de Estudios Fiscales, 2007, [Versión para lector digital], Recuperado de: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Documents/MEMAP\\_esp\\_anol.pdf](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/MEMAP_esp_anol.pdf)

OSZLAK Oscar, *El Estado democrático en América Latina. Hacia el desarrollo de líneas de investigación*, Nueva Sociedad, No. 210, julio-agosto de 2007, Recuperado de: <http://www.nuso.org>, (s.l.), pp. 42-63.

Servicio de Administración Tributaria, *Tratados en Materia Fiscal y Cuestiones Relacionadas*, Última Modificación 14/02/2017; 16:53 hrs., Recuperado de: [http://www.sat.gob.mx/informacion\\_fiscal/normatividad/Paginas/tratados\\_fiscales.aspx](http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/tratados_fiscales.aspx)

UNCITRAL, *Convención sobre el Reconocimiento y la Ejecución de las Sentencias Arbitrales Extranjeras*, Nueva York, 1958, [Versión para lector digital], Recuperado de: <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/arbitration/NY-conv/New-York-Convention-S.pdf>

➤ **Legislación vigente.**

Bundesministerium der Justiz und für Verbraucherschutz, *Basic Law for the Federal Republic of Germany*, trad. Christian Tomuschat y David P. Currie, juris GmbH, Saarbrücken, 2017, Recuperado de: [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_gg/englisch\\_gg.html#p0021](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_gg/englisch_gg.html#p0021)

-----, *The Fiscal Code of Germany*, trad. Service of the Federal Ministry of Finance, 1 de octubre de 2002, modificada por el artículo 5 de la Ordenanza de 3 de diciembre de 2015, juris GmbH, Saarbrücken, 2016, Recuperado de: [http://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html#p0576](http://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html#p0576)

Código Civil Federal, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de diciembre de 2013, Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2\\_241213.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/2_241213.pdf)

Código Fiscal de la Ciudad de México, Última reforma publicada en la Gaceta Oficial de la Ciudad de México: 29 de diciembre de 2016, Recuperado de: <http://www3.contraloriadf.gob.mx/prontuario/resources/normatividad/65501.pdf>

Código Fiscal de la Federación, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981, Recuperado de: <http://www.ordenjuridico.gob.mx/Publicaciones/CDLeyesReg05/pdf/L-1-8.pdf>

Constitución Española, Última actualización 21 de abril de 2017,  
Recuperada de: [file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-151\\_Constitucion\\_\\_Espanola.pdf](file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-151_Constitucion__Espanola.pdf)

Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal del Distrito Federal, No. 232 Tomo I, de fecha 29 de diciembre de 2016, Recuperado de: [http://data.consejeria.cdmx.gob.mx/portal\\_old/uploads/gacetas/f35e9460e477a28b02bc3d4ad7f4cbf5.pdf](http://data.consejeria.cdmx.gob.mx/portal_old/uploads/gacetas/f35e9460e477a28b02bc3d4ad7f4cbf5.pdf)

Ley 39/2015 de 01 de octubre del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, Boletín Oficial del Estado Núm. 236, Sec. I. Pág. 89343, 02 de octubre de 2015, Recuperada de: <https://www.boe.es/boe/dias/2015/10/02/pdfs/BOE-A-2015-10565.pdf>

Ley de Procedimiento Administrativo del Distrito Federal, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de diciembre de 1995, Recuperada de: <http://data.consejeria.cdmx.gob.mx/images/leyes/leyes/LEYDEPROCEDIMIENTOADMINISTRATIVODELISTRITOFEDERAL.pdf>

Ley Federal de Procedimiento Administrativo, Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de agosto de 1994, Última reforma publicada en el DOF el 02 de mayo de 2017, Recuperada de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112\\_020517.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112_020517.pdf)

Ley General Tributaria, Boletín Oficial del Estado 04 de julio de 2017, Recuperada de: [file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-049\\_Codigo\\_de\\_Legislacion\\_Tributaria.pdf](file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria.pdf)

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, Boletín Oficial del Estado 04 de julio de 2017, Recuperada de: [file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-049\\_Codigo\\_de\\_Legislacion\\_Tributaria.pdf](file:///C:/Users/1045085/Downloads/BOE-049_Codigo_de_Legislacion_Tributaria.pdf)

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 2 de abril de 2014, Recuperado de: [http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg\\_CFF.pdf](http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_CFF.pdf)

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.