



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y FINANZAS PÚBLICAS

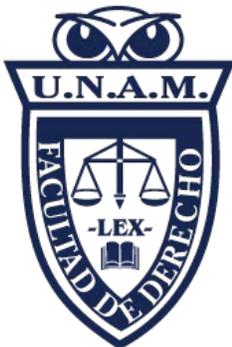
FINALIDAD TRIBUTARIA DE LA DIOT EN MÉXICO

TESIS
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO
PROFESIONAL DE LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

ALEJANDRA GISEL SUÁREZ DOMÍNGUEZ

ASESOR: DR. HUGO CARRASCO IRIARTE



CIUDAD DE MÉXICO, 2018



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mi abuelita Vicky

Agradecimientos. A la Universidad Nacional Autónoma de México por brindarme la identidad y el orgullo de pertenecer a la máxima casa de estudios y el acceso a la mejor educación desde mi formación media superior; a la Facultad de Derecho por permitirme la profesionalización como Licenciado en Derecho, al Doctor Hugo Carrasco Iriarte y a los Sinodales por dedicar tiempo e interés en la lectura de este texto así como brindar su presencia el día de mi examen profesional; a la profesora Delia Luz Méndez Valles, a mis padres, hermana, abuelita y tía Lety por su apoyo, amor y motivación.

FINALIDAD TRIBUTARIA DE LA DIOT EN MÉXICO

INDICE

Introducción	1
CAPÍTULO I. Disposiciones Generales en Materia Tributaria	4
1. Derechos Fundamentales Tributarios.....	5
a. Legalidad Tributaria.....	8
De la Reserva de Ley.....	10
Reglamentos	11
Prohibición de Interpretación por Analogía	13
Vinculación Positiva-Negativa.....	14
b. Destino al Gasto Público.....	15
c. Proporcionalidad	16
Capacidad Contributiva	18
Capacidad Económica	19
Capacidad de Pago.....	19
Mínimo Vital	20
a. Equidad.....	22
b. Comodidad	24
2. Características de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes.....	26
a. Obligatoriedad.....	26
b. Generalidad	27
c. Anualidad	28
d. Universalidad	30
e. Interdependencia e Indivisibilidad	32
f. Progresividad.....	33
3. Legislación Secundaria	34
4. Disposiciones Reglamentarias de Derecho Tributario.....	38
CAPÍTULO II. Impuesto al Valor Agregado y sus Obligaciones.....	40
1. Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado	41

a. Sujeto.....	41
b. Objeto	42
c. Base	42
d. Tasa	43
2. Obligaciones y Derechos de los Contribuyentes	49
a. Llevar Contabilidad.....	50
b. Expedir y Entregar Comprobantes Fiscales	51
c. Presentar Declaraciones en las Oficinas Autorizadas.	54
d. Realizar el Acreditamiento del Impuesto.	54
e. Realizar la Compensación y/o Devolución de los Saldos a Favor.....	56
CAPÍTULO III. Declaración Informativa de Operaciones con Terceros	57
1. Forma de Presentación.....	60
2. Elementos	62
CAPÍTULO IV. Efectos de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros	67
1. Conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018	68
2. Sanción.....	69
Conclusiones.....	87
A n e x o s	92
Bibliografía	150
Cibergrafía.....	151
Legislación.....	152

GLOSARIO DE SIGLAS Y ABREVIATURAS

ADSC	Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente
CD	Disco Compacto
CFE	Código Fiscal de la Federación
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
CURP	Clave Única de Registro de Población
DIOT	Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.
Id Fiscal	Número de Identificación Fiscal
ISR	Impuesto Sobre la Renta
IVA	Impuesto al Valor Agregado
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
USB	Unidad de Memoria Extraíble

Introducción

El estudio se enfoca en una obligación tributaria accesorio, que proviene de la vinculación que los contribuyentes tienen con el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y consiste en la presentación mensual de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT).

Al inicio del estudio se exponen los derechos tributarios fundamentales de los contribuyentes que deben contener las normas fiscales, las cuales determinan la forma en que el contribuyente debe cumplir con la obligación tributaria principal.

Consideramos que si las normas que determinan la obligación tributaria principal deben cumplir con los derechos tributarios fundamentales, también lo deben hacer las normas que contienen obligaciones tributarias secundarias, así como las normas que determinan las consecuencias del cumplimiento omiso o erróneo de las obligaciones tributarias principales y secundarias, de acuerdo al principio general del derecho *accessorium sequitur principale*.

Mediante la comparación de elementos doctrinarios y las características legales de la obligación de presentar la DIOT, pretendemos analizar cuál es la finalidad tributaria de la DIOT y si la multa impuesta por omitir su presentación cumple con los derechos tributarios fundamentales.

Posteriormente, a través del análisis de la cronología legislativa que originó la DIOT buscamos conocer cuál fue la motivación que el legislador tuvo para la creación de esta obligación. Así mismo, buscamos conocer si la aplicación de multas por omitir presentar la DIOT es acorde con la finalidad para la que se creó.

El interés por estudiar este tema surgió cuando tuve la oportunidad de prestar Servicio Social en la Administración Local de Servicios al Contribuyente Sur del Distrito Federal, hoy Ciudad de México, en donde pude observar a un considerable número de contribuyentes que acudían al módulo de cobranza por ser acreedores a la multa por omitir la presentación de la DIOT.

Resultó inquietante que el monto de la multa era de \$8,410.00 y que en casi todos los casos el monto de la multa se duplicaba, por la presentación extemporánea de la declaración, es decir, mediante el mismo requerimiento la autoridad notificaba tanto la

omisión del cumplimiento de informar como el cumplimiento extemporáneo de la obligación de declarar. Esto ocasionaba que independientemente de la capacidad contributiva del contribuyente la multa mensual fuera de \$16,820 por cada mes en que se hubiese omitido la DIOT.

Actualmente la multa por omitir la presentación de la DIOT va de \$10,370.00 a \$20,740.00¹.

Consideramos que el monto de la multa es elevado, lo que vuelve a la multa contraria al principio de proporcionalidad de la sanción y a la prohibición de multas excesivas contenida en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Otra razón por la que el tema resulta relevante es la cantidad de registros que existen de procesos que se han iniciado para controvertir la multa a través de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), lo que derivó en la creación de jurisprudencias respecto al tema.

Estimamos que el impacto de la multa objeto de nuestro estudio en el desarrollo de la actividad económica del contribuyente es significativo, pues una vez que el contribuyente ha sido sancionado tiene la opción de pagar la multa o controvertirla garantizando previamente su pago conforme al principio *solve et repete*, lo que puede ocasionar que para el contribuyente sea más cómodo dejar realizar la actividad económica que le genere obligaciones tributarias que pagar la multa por no presentar la DIOT.

El propósito de este trabajo es demostrar que la DIOT es una obligación que debe ser analizada por la autoridad para determinar si cumple con los derechos tributarios fundamentales y con la finalidad para la que fue creada.

El estudio se integra por cuatro capítulos.

En el primero se establecen los derechos tributarios fundamentales del contribuyente como sujeto pasivo de la norma tributaria, así como la forma en que dichos derechos fundamentales se complementan con su correcta aplicación. Pretendemos demostrar que tanto las obligaciones principales como secundarias y los accesorios que de ellas deriven deben ajustarse a la ley.

1. Anexo5 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2017 publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 16 de mayo de 2017.

En el segundo capítulo se desarrollan los elementos del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y otras obligaciones que el contribuyente tiene derivados de su vinculación con el IVA, con el objeto de conocer si a través del cumplimiento a dichas obligaciones fiscales el contribuyente proporciona a la autoridad la información relativa a las operaciones que realizó con sus proveedores.

En el tercer capítulo se analiza la DIOT partiendo de la cronología legislativa que le dió origen, con el objeto de conocer la finalidad para la que la declaración fue creada, ya que consideramos que si una obligación no cumple con la finalidad para la que fue creada no tiene razón de ser, resultando contraria a derecho.

En este tercer capítulo se presentan los elementos que la DIOT debe contener y la forma de presentación, para conocer si la información que se proporciona mediante la declaración ya se encuentra al alcance de la autoridad por algún otro medio y que tan adecuados y cómodos son los medios que la autoridad proporciona para el cumplimiento de la obligación.

En el cuarto capítulo se presentan las consecuencias de omitir la presentación de la DIOT, las cuales van desde el impedimento para ejercer los derechos de compensación y devolución de los impuestos del contribuyente, hasta la imposición de una multa cuya finalidad parece meramente recaudatoria.

Todo lo referido nos permite concluir que la DIOT es una obligación que no tiene razón de ser ya que no cumple con la finalidad para la que fue creada y no es relevante para el ejercicio de las funciones de fiscalización de la autoridad pues se refiere a información que ya se encuentra en poder de la misma.

La complicada forma de presentación y que la omisión en la presentación de la DIOT obstaculice el ejercicio de derechos y el cumplimiento de obligaciones del contribuyente, así como la multa excesiva que se genera, nos hace pensar que la obligación tiene una finalidad meramente recaudatoria.

CAPÍTULO I. Disposiciones Generales en Materia Tributaria

En la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos² (CPEUM) se establece el deber correspondiente a los mexicanos³ de contribuir para el gasto público de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que disponen las leyes.

Así como en el artículo 31 se establece el deber de los mexicanos de contribuir al gasto público, también contiene los derechos (*stricto sensu*) que han de regir la relación tributaria: legalidad, proporcionalidad, capacidad contributiva, equidad y destino al gasto público.

En ese sentido, la jurisprudencia del pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha señalado que para determinar la validez constitucional de un impuesto <<se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los

2. Última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 15 de septiembre de 2017.

3. Si bien el artículo 31 de la CPEUM se refiere a los mexicanos, la obligatoriedad de la relación tributaria no es exclusiva de los nacionales. Al respecto Adolfo Arriola apunta que <<se trata de una lamentable falla de técnica jurídica del texto constitucional invocado, el que para evitar cualquier posible confusión debería ser adicionado con un párrafo redactado en términos similares a los de la Ley del Impuesto sobre la Renta>>, que hace referencia a las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país o fuente de riqueza situada en territorio nacional. *Derecho Fiscal*, 20^a. ed., México, Themis, 2009, p.234.

Omar Curiel Villaseñor opina que <<si en México todo individuo goza de las garantías que nuestra Constitución otorga también lo es que por principio de justicia, también tendrá que afrontar los deberes que en ella se señalen, incluido el de contribuir para los gastos públicos>>. *Principios Tributarios, Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica*, México, Isef, 2001, p.30.

gastos públicos>>⁴.

El mismo criterio determina que si bien el artículo 31 <<no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos⁵ que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos [...]>>⁶.

Entonces queda establecido que la autoridad tributaria y todo acto que de ella emane, deben someterse al principio de legalidad (*lato sensu*) a través de la aplicación de los derechos fundamentales tributarios contenidos en la Constitución: legalidad (*stricto sensu*), proporcionalidad, capacidad contributiva, equidad y destino al gasto público.

1. Derechos Fundamentales Tributarios

El primer reconocimiento de la época independentista a nivel nacional de los derechos propios de los contribuyentes se da en el denominado Bando de Hidalgo, promulgado en la ciudad de Guadalajara el 6 de diciembre de 1810, en el que se estableció:

<<Desde el feliz(sic) momento en que la valerosa nación americana tomó las armas para sacudir el pesado yugo, que por espacio de cerca de tres siglos la tenía oprimida, uno de sus principales objetos fue extinguir tantas gabelas con que no podía adelantar su fortuna; mas(sic) como en las críticas circunstancias del día no se puedan dictar las providencias adecuadas á(sic) aquel fin, por la necesidad de reales que tiene el reino para los costos de la

4. Jurisprudencia 232 308, Impuestos, Validez Constitucional de los, 7a. Época, Volumen 187-192, p. 111.

5. Consideramos que lo correcto es utilizar la expresión “impuesto” ya que <<el tributo en su origen era una contribución forzada que los vencedores imponían a los pueblos vencidos. En la actualidad el concepto de tributo se confunde con el de impuesto, aunque siempre lleva implícito su sentido original>>. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, 24^a. ed., México, Porrúa, 2006, p. 29.

6. Jurisprudencia 232 308, Impuestos, Validez constitucional de los, 7a. Época, Volumen 187-192, p. 111.

guerra, se atiende por ahora á(sic) poner el remedio en lo más urgente para las declaraciones siguientes:

[...]

2º Que cese para lo sucesivo la contribución de tributos, respecto de las castas que lo pagaban, y toda exacción que a los indios se les exija>>⁷.

Posteriormente, en el numeral 22 de la Declaración de los Sentimientos de la Nación, rubricada por José María Morelos y Pavón el 14 de septiembre de 1813, se estableció:

<< Que se quite la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que nos agobian, y se señale a cada individuo un sinco (sic) por ciento de semillas y demás efectos u otra carga igual, ligera, que no oprima tanto, como la Alcabala, el Estanco, el Tributo y otros; pues con esta ligera contribución, y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podrá llevarse el peso de la guerra y honorarios de empleados>>⁸.

En contraste, el 12 de febrero de 1857 al promulgarse la Constitución Política de la República Mexicana, en la fracción III del artículo 30 se estableció la obligación de todo mexicano de contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residiesen. En la Constitución que actualmente nos rige⁹, se condicionó el la obligación de contribuir al gasto público a la aplicación de los derechos de proporcionalidad y equidad que las leyes dispongan.

A nivel internacional, la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, dispuso en su artículo 13 que <<para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de administración, resulta indispensable una contribución común; ésta debe repartirse equitativamente entre los ciudadanos, proporcionalmente a su capacidad>>¹⁰. De esta forma se incorpora el derecho de generalidad.

7. Secretaría de Gobernación. Unidad General de Asuntos Jurídicos. 2016. <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/1810.pdf>>, [18-enero-2018].

8. Secretaría de Gobernación. Unidad General de Asuntos Jurídicos. 2016. <<http://www.ordenjuridico.gob.mx/Constitucion/1813.pdf>>, [18-enero-2018].

9. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, promulgada y publicada el 5 de febrero de 1917.

10.<http://www.diputados.gob.mx/biblioteca/bibdig/const_mex/decla_huma.pdf>, [18-enero-2018].

Con base en ello, en 1945 se crea la Organización de las Naciones Unidas, de donde nace el derecho de universalidad respecto a los derechos fundamentales, el cual sostiene que la protección de los derechos debe ir más allá de la jurisdicción interna de los Estados, y reconoce que las violaciones de los derechos fundamentales trascienden fronteras territoriales.

Esta Organización aprobó la Declaración Universal de Derechos Humanos el 10 de diciembre de 1948, donde se establecen derechos que si bien no son exclusivos de los contribuyentes, les son propios como personas: el derecho a la vida, a la seguridad de su persona, igualdad ante la Ley, derecho a la tutela jurisdiccional, derecho de audiencia, derecho y tutela de la propiedad individual y colectiva, y derecho al mínimo vital.

En ese sentido la Convención Americana sobre Derechos Humanos, conocida como Pacto de San José, adoptada por el Estado Mexicano en la Ciudad de San José de Costa Rica el 22 de noviembre de 1969, y publicada en DOF el 7 de mayo de 1981, salvaguarda derechos fundamentales y los reconoce, de manera expresa en el artículo 8 denominado “Garantías judiciales”¹¹.

Derivado de lo anterior, en México, el 23 de junio de 2005 se publica la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente, con el objetivo de proteger los derechos fundamentales de los contribuyentes, garantizando el acceso efectivo a la justicia en materia fiscal. Dicha ley se pudo implementar hasta el año 2011 con la creación de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON)¹².

11. Artículo 8: Toda persona tiene derecho a un recurso efectivo ante los tribunales nacionales competentes, que la ampare contra actos que violen sus derechos fundamentales reconocidos por la constitución o por la ley. Convención Americana sobre Derechos Humanos <<http://www.un.org/es/documents/udhr/>>, [18-enero-2018].

12. La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente surge por decreto de Ley publicado en el DOF el 4 de septiembre de 2006, el cual fue impugnado por el Procurador General de la República ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la acción de inconstitucionalidad 38/2006 resuelta el 16 de mayo de 2008, por lo que la Ley fue publicada con sus últimas reformas el 7 de septiembre de 2009.

Adicional a lo expuesto, la SCJN como Tribunal Constitucional, reconoció los derechos tributarios fundamentales establecidos en el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM y los plasmó en diversos criterios jurisprudenciales.

Actualmente los derechos fundamentales en lo general, representan para todo ciudadano una garantía de defensa contra posibles arbitrariedades; cualquier norma que los contravenga se reputará como inconstitucional y por ende carente de validez legal¹³.

a. Legalidad Tributaria

Históricamente el derecho de legalidad en la actuación de la administración surge en el Estado de Derecho democrático de la revolución francesa de 1789, el 26 de agosto, con la promulgación de la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano que cambió la individualidad del depositario de la soberanía por la colectividad del pueblo, aboliendo así el concepto de dependencia de los súbditos frente a la voluntad del rey.

La legalidad (*stricto sensu*) circunscribe el ejercicio del poder público al ordenamiento legal que lo rige, por lo que todos los actos y decisiones que emanan del poder público se encuentran subordinados en todo momento a la CPEUM y a los demás preceptos aplicables. Se integra por dos aspectos:

- 1) La existencia de una ley anticipada que prevea la hipótesis y la precisión de la tipificación al determinar la situación y su consecuencia.
- 2) La connotación de legalidad con base a los elementos de fundamentación y motivación, que permiten la existencia de actos de la autoridad fiscal.

El derecho de legalidad tributaria acredita y estructura el derecho de la autoridad para imponer contribuciones, ya que <<sólo la ley permite que el particular conozca de antemano hasta dónde llega su obligación de contribuir al sostenimiento del Estado, y qué

El 28 de abril del 2011, de una terna propuesta por el titular del Ejecutivo Federal, fue electa por el Senado de la República la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, como primer Ombudsman fiscal del País. El 1º de septiembre del 2011 la Procuraduría abrió sus puertas al público. <<http://www.prodecon.gob.mx/>>, [18-enero-2018].

13. Cfr. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, p. 278.

derechos puede hacer valer ante posibles abusos por parte del Fisco>>¹⁴.

De manera general, el fundamento del derecho de legalidad se encuentra en el primer párrafo del artículo 16 Constitucional, que garantiza que nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito, emitido por la autoridad competente, donde funde y motive la causa legal del procedimiento.

En el aspecto tributario, el derecho de legalidad encuentra fundamento en las fracciones VII y VIII, del artículo 73 Constitucional, en donde se dota al Congreso de la facultad para crear las contribuciones tendientes a cubrir el Presupuesto de Egresos¹⁵, y de aprobar anualmente la Ley de Ingresos¹⁶.

Al respecto, el apartado H, del Artículo 72 establece que la formación de las leyes o decretos puede comenzar, indistintamente, en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versen sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

En ese sentido, la fracción IV del artículo 74 Constitucional establece como una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar anualmente la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal.

Bajo este contexto, <<la explicación racional e histórica de la necesidad de la ley se encuentra en que, como el impuesto constituye una carga para los gobernados, éstos deben

14. *Ibidem*, p. 277.

15. <<María de Luz Mijangos define al presupuesto de egresos como la expresión en cifras, en forma sistemática y a intervalos regulares, de los cálculos de los gastos planeados para un período futuro y de las estimaciones de los recursos previstos para cubrir el gasto público>>. Cfr. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *op. cit.*, p.41.

16. <<Se puede definir la Ley de Ingresos como el documento que contiene la estimación de aquellos que durante un año de calendario deba percibir la administración pública federal, de conformidad con lo establecido por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y demás leyes aplicables.>> CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. ed., México, IURE, 2009, p. 57.

ser los que intervengan en su establecimiento por medio de su genuino representante, el Poder Legislativo [...]. >>¹⁷

Entonces, de acuerdo al derecho de legalidad sólo podrán ser aplicadas las contribuciones aprobadas por el Poder Legislativo, contempladas en la Ley de Ingresos cuando el contribuyente se ubique en la hipótesis normativa.

De la Reserva de Ley

Del derecho de legalidad tributaria se desprende la reserva de ley y supone que los deberes fiscales deben estar previstos en la ley.

Si bien se ha confundido con el derecho de legalidad tributaria, se resalta que la reserva de ley se refiere a que la facultad para imponer contribuciones corresponde únicamente a la autoridad legislativa, a través de la Ley de Ingresos; con lo que la misma únicamente está facultada para realizar las acciones tendientes a realizar el cobro de dichas contribuciones y sus accesorios.

Conforme a la jurisprudencia del Pleno de la SCJN el principio de reserva de ley, <<se presenta cuando una norma constitucional reserva expresamente a la ley la regulación de una determinada materia, por lo que excluye la posibilidad de que los aspectos de esa reserva sean regulados por disposiciones de naturaleza distinta a la ley, esto es, por un lado, el legislador ordinario ha de establecer por sí mismo la regulación de la materia determinada y, por el otro, la materia reservada no puede regularse por otras normas secundarias, en especial el reglamento>>¹⁸.

Asimismo, queda establecido que ninguna actuación de la autoridad administrativa puede rebasar lo que la ley prevea, pues dichas actuaciones dependen de la ley para su existencia y contenido, la función de la autoridad administrativa se limita a complementar.

Una ley en sentido estricto, es general, abstracta e impersonal.

Entendemos que la descripción normativa no puede englobar la complejidad situaciones

17. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 34^a. ed., México, Porrúa, 1996, p. 317.

18. Jurisprudencia 172 521, Facultad Reglamentaria. sus límites, 9a. Época, ts. XXV, Mayo de 2007, p. 1515.

que se presentan a la administración ni la infinita variedad de vulneraciones a la ley, para ello se cuenta con los reglamentos, que permiten complementar las disposiciones formales para su aplicación.

Reglamentos

Conforme a la fracción I del artículo 89 Constitucional, el Presidente tiene la facultad y obligación de promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia a través de la expedición de reglamentos¹⁹.

En materia tributaria, los reglamentos son normas abstractas, generales e impersonales que regulan y desarrollan las normas de contenido administrativo, sin afectar los elementos esenciales del impuesto; son actos materialmente legislativos y formalmente administrativos.

Para Emilio Margáin <<el reglamento es la principal facultad legislativa que tiene conferida el Poder Ejecutivo por la Constitución, lo que ha dado lugar a que también se le conozca como el Poder Reglamentario>>²⁰.

La fuerza desarrolladora de los Reglamentos brinda soluciones a la administración en la aplicación de las normas, sin embargo <<no tiene poder de expansión para superar el marco normativo de la legalidad formal pues, de todas maneras, está inhabilitado para modificar o abrogar la ley>>²¹.

Si bien la ley está constitucionalmente autorizada para hacer remisiones a los reglamentos, los segundos no pueden crear o innovar obligaciones sino establecer la forma

19. Conforme al artículo 92 Constitucional, todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.

20. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, 5ª ed., México, Porrúa, 2011, p. 63.

21. OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador, una Aproximación Dogmática*, 2ª. ed., Bogotá, Legis, 2009, p. 197.

de cumplimiento.

Conforme a la jurisprudencia del Pleno de la SCJN <<los reglamentos tienen como límite natural los alcances de las disposiciones que dan cuerpo y materia a la ley que reglamentan, detallando sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación, sin que pueda contener mayores posibilidades o imponga distintas limitantes a las de la propia ley que va a reglamentar>>²².

Entonces, en materia tributaria solo las disposiciones legislativas, en sentido formal y material, podrán establecer las contribuciones a pagar atendiendo a los derechos fundamentales de proporcionalidad y equidad.

Adicional a la facultad reglamentaria, la administración, a través de las autoridades fiscales, procura proporcionar asistencia al contribuyente, a través de la publicación agrupada de resoluciones de carácter general, conforme a lo dispuesto en el artículo 33, fracción I, inciso g) del Código Fiscal de la Federación (CFF):

<<Artículo 33.- Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:

I.- Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

[...]

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año. Las resoluciones que se emitan conforme a este inciso y que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no generarán obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales>>²³.

Esta agrupación de resoluciones de carácter general aplicables a impuestos, productos, aprovechamientos, contribuciones de mejoras y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior, para fines de identificación y por el tipo de leyes que

22. Jurisprudencia 172 521, Facultad Reglamentaria. sus Límites, 9a. Época, ts. XXV, Mayo de 2007, p. 1515.

23. Última Reforma publicada en el DOF el 27 de enero de 2017.

abarca, es conocida como Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) y facilita a la autoridad y al contribuyente el entendimiento de aspectos particulares de la ley; su vigencia es en general por periodos de un año.

Es decir, la RMF consiste en un grupo de normas de carácter general materialmente legislativas y formalmente administrativas, para facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, que no deben generar obligaciones o cargas cuando se refieran a los elementos esenciales del impuesto.

Prohibición de Interpretación por Analogía

La observación de este principio proviene de la prohibición contemplada en el tercer párrafo del artículo 14 de la CPEUM, el cual determina que en los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Cabe mencionar que los métodos de interpretación jurídica se aplican únicamente cuando un texto jurídico vigente presentan vacíos o lagunas jurídicas, siempre que la interpretación de él no afecte a los elementos esenciales del impuesto.

La analogía es un método de interpretación jurídica que consiste en aplicar a un caso determinado no previsto en la norma, la regla normativa existente en otro cuerpo normativo semejante, teniendo como límites jurídicos la similitud del hecho y una identidad de razón.

La analogía opera cuando <<la ley no prevé un caso pero hay otro supuesto igual, no previsto, que debe tener equivalente tratamiento con sus correspondientes consecuencias jurídicas. Se presentan elementos comunes a los dos. Hay identidad jurídica parecida>>²⁴. Siempre que las consecuencias no contravengan lo dispuesto por la propia norma.

En materia tributaria el artículo 5 del CFF refiere que las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como, las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta.

La observación del principio de prohibición de analogía en materia fiscal implica que en la determinación de impuestos o excepciones, así como, infracciones o sanciones, la

24. OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *op. cit.*, p. 276.

autoridad administrativa no puede recurrir a la aplicación de algún método de interpretación jurídica.

Vinculación Positiva-Negativa

Este principio se refiere a las limitantes que la autoridad tiene para realizar sus determinaciones.

Respecto a la administración, la vinculación negativa se refiere a que la autoridad únicamente puede hacer lo que no está prohibido por la ley; mientras que la vinculación positiva se refiere a que la autoridad únicamente puede realizar lo que la ley le permite. <<Es viejo el apotegma de que lo que no está jurídicamente permitido está jurídicamente prohibido, en tratándose de la administración pública>>²⁵.

Bajo este contexto la autoridad debe realizar su ejercicio conforme a lo dispuesto expresamente por la ley. Tal situación está contemplada en el segundo párrafo del artículo 14 de la CPEUM, donde se establece:

<<Artículo 14. [...]

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

Por lo que toda determinación de la autoridad fiscal debe realizarse conforme a lo descrito expresamente en las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Debemos recordar que este principio deriva del derecho de legalidad tributaria en *stricto sensu*, contemplado en el artículo 16 de la Constitución>>²⁶.

Lo que implica que toda contribución que se quiera cobrar, deber tributario que se pretenda exigir y multa que se pretenda imponer por la autoridad administrativa debe estar previsto en una norma que faculte a la autoridad para tales actos.

Además la autoridad deberá tener elementos suficientes para determinar que el

25. *Ibidem*, p. 193.

26. Última reforma publicada en el DOF el 15 de septiembre de 2017.

contribuyente se colocó en el supuesto normativo, por lo que tiene determinada obligación o sanción.

b. Destino al Gasto Público

En un Estado democrático de Derecho como el mexicano, el cobro de contribuciones se legitima ante la necesidad de sostenimiento del Estado para alcanzar los fines públicos.

Para Sonia Venegas <<este principio (sic), tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, puesto que el gasto público debe enfocarse fundamentalmente a beneficiar a la colectividad>>²⁷.

En ese sentido, el Pleno de la SCJN ha sostenido por medio de la Jurisprudencia²⁸, que en cumplimiento al derecho de justicia fiscal, las contribuciones que se paguen se deben destinar a cubrir el gasto público.

En dicha jurisprudencia también se apunta que el derecho para cobrar contribuciones conlleva la obligación del Estado de destinarlas para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos.

Entonces, para que el Estado pueda cubrir esas necesidades colectivas, sociales o públicas debe aplicar el gasto público.

Omar Curiel apunta que <<tradicionalmente se le ha llamado gasto público a todas las erogaciones que realiza el Estado, y su realización y desarrollo se encuentran supeditados a principios de tipo económico, de tipo financiero y, por supuesto, bajo un régimen de legalidad encabezado por la norma constitucional>>²⁹.

De acuerdo con el artículo 4 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto

27. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2010, p. 60.

28. Jurisprudencia 167 496, Gasto Público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales, 9a. Época, ts. XXIX, Abril de 2009, p. 1116.

29. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *op. cit.*, p.37.

corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública, inversión física e inversión financiera.

En cuanto a la administración del gasto público, el artículo 25 Constitucional³⁰ determina que corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que sea integral y sustentable, y que fortalezca la Soberanía de la Nación y el régimen democrático.

Así mismo, el artículo 134 de la Constitución³¹ establece que los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se deben administrar con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

De acuerdo con la fracción XI del artículo 2 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria³², se define a la eficacia en la aplicación del gasto público como el logro, en el ejercicio fiscal, de los objetivos y las metas programadas en los términos establecidos en las disposiciones aplicables; mientras que la fracción XII define a la eficiencia en el ejercicio del gasto público como el ejercicio del Presupuesto de Egresos en tiempo y forma, en los términos de las disposiciones aplicables.

Entendemos entonces que el derecho del destino al gasto público consiste en que, mediante la administración eficiente y eficaz del mismo, se asegure que las contribuciones cobradas se destinen a la satisfacción de las necesidades colectivas, sociales o públicas.

c. Proporcionalidad

Conforme al derecho de proporcionalidad, se espera que se grave de manera severa a quien percibe un mayor ingreso, en contraste a una imposición moderada a quienes perciben menor ingreso. Para lograrlo, todas las leyes tributarias deben de contemplar cuotas, tasas o tarifas progresivas, en atención a una distribución equilibrada de la

30. Última reforma publicada en el DOF el 15 de septiembre de 2017.

31. *Idem.*

32. Última reforma publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2015.

imposición tributaria.

Así mismo, el Pleno de la SCJN determinó que <<el principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva>>³³.

De acuerdo con el Doctor Hugo Carrasco Iriarte, <<por proporcionalidad se entiende el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público, conforme a su capacidad contributiva>>³⁴.

Conforme las líneas transcritas, la proporcionalidad tributaria reside en la intención de que los contribuyentes aporten en función de su capacidad contributiva, debiendo pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción, a través del establecimiento de cuotas, tasas o tarifas progresivas que se aplican en la determinación de las contribuciones.

El concepto implica que el hecho imponible del impuesto establecido por el Legislador, es decir la base gravable³⁵ a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto, debe reflejar una auténtica manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público.

Por ello, en nuestra legislación se han establecido rangos en las leyes tributarias como forma integradora de las tarifas aplicables para el pago del impuesto, lo que deriva en la manifestación del derecho de proporcionalidad tributaria.

La proporcionalidad implica tanto el establecimiento de tasas progresivas, como que el procedimiento para calcular el impuesto permita la determinación del impuesto a pagar sea conforme a la capacidad contributiva de los sujetos obligados y que además se respete el derecho al mínimo vital de subsistencia.

33. Jurisprudencia 192 849, Capacidad Contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, 9a. Época, ts. X, Noviembre de 1999, p. 22.

34. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 72.

35. La base imponible, también llamada base gravable <<se puede definir como la dimensión o magnitud del objeto de la contribución que sirve para determinar la capacidad contributiva. Es la valoración de la materia imponible, a la cual se le aplica la tasa o tarifa para concretar la cuantía del importe tributario>>. VENEGAS Álvarez, Sonia, *op. cit.*, p. 45.

Capacidad Contributiva

Para Dino Jarach se trata de <<la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular>>³⁶.

El Pleno de la SCJN, entiende a la capacidad contributiva <<como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate [...]>>³⁷.

A través de la observación del principio de capacidad contributiva en el establecimiento de contribuciones es posible que la determinación del impuesto sea proporcional a la aptitud que tiene el sujeto obligado para afrontar la obligación tributaria principal.

Implica que el procedimiento contemplado en ley para la determinación de los impuestos tome en cuenta elementos que permita individualizar las contribuciones de acuerdo a la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo.

Para Marco César García Bueno, se debe considerar que <<los contribuyentes que teniendo los mismos ingresos netos, tienen situaciones familiares diferentes no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva>>³⁸.

Por lo que entendemos que la capacidad contributiva se determina en gran medida por los gastos personales del contribuyente.

Además el autor apunta que al establecer contribuciones <<el razonamiento de la autoridad debe estar orientado a considerar si la medida es idónea, si es necesaria, y por último, si el daño (sic) al principio de capacidad contributiva es proporcional a los fines

36. JARACH, Dino, *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, 3ª. ed., Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1996, p. 87.

37. Jurisprudencia 184 291, Proporcionalidad Tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes, 9a. Época, ts. XVII, Mayo de 2003, p. 144.

38. GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal*, p. 65, <<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>>, [18-enero-2018].

buscados>>³⁹.

Es decir, la autoridad debe tomar en cuenta en qué medida la imposición de un determinado deber tributario podría afectar la capacidad contributiva del contribuyente y si la posible afectación es proporcional a los beneficios que pueda brindar a la administración en el ejercicio de sus funciones.

Capacidad Económica

Otro concepto que es importante identificar en este punto es la capacidad económica, ésta se describe como <<una exteriorización general de potencialidad económica [...]>>⁴⁰.

Para el Doctor Hugo Carrasco <<la capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga>>⁴¹. En materia tributaria podemos identificar a la capacidad económica con los ingresos brutos que percibe en contribuyente.

Para Omar Curiel <<el principio de capacidad económica es el determinante de la capacidad contributiva>>⁴². No obstante, consideramos que la capacidad económica se refiere a los ingresos brutos y la capacidad contributiva se refiere a la aptitud real para contribuir.

Capacidad de Pago

Finalmente, analizaremos el concepto de capacidad de pago, el cual se basa en flujos de efectivo y situación financiera presente.

39. *Ibidem*, p. 49.

40. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número VII, Derechos Humanos del Contribuyente Consagrados en la Constitución, Cultura Contributiva en 12, p. 106, <<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/compilacion-de-la-serie-cultura-contributiva-en-12>>, [18-enero-2018].

41. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 70.

42. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *op. cit.*, p. 83.

Identificamos a la capacidad de pago con la liquidez, misma que <<representa la cualidad de los activos para ser convertidos en dinero efectivo de forma inmediata sin pérdida significativa de su valor>>⁴³.

Es decir, la capacidad de pago se integra por las cuentas que contablemente se denominan activo circulante y comprende el efectivo y los demás activos del contribuyente que pueden transformarse en efectivo en menos de un año. Se refiere simplemente al efectivo que el contribuyente dispone.

Mínimo Vital

<<Los tributos solo pueden ser establecidos cuando existe una riqueza disponible. Así, aquellos ingresos destinados a la satisfacción de las necesidades esenciales del individuo no forman parte de lo que debemos considerar su capacidad contributiva>>⁴⁴.

El mínimo vital o mínimo exento, <<incluye la satisfacción de una serie de mínimos indispensables que le permiten a la persona desarrollar un plan de vida digno y autónomo, tales como vivienda, salud, educación, alimentación, vestido>>⁴⁵.

Se trata del derecho que tiene todo contribuyente a que una parte de sus ingresos no sea sujeta al pago de contribuciones, pues será destinada a la preservación de sus derechos básicos.

La determinación de estos mínimos indispensables toma como referencia el Artículo XI

43. Banco de México, <<http://www.banxico.org.mx/divulgacion/glosario/glosario.html>>, [18-enero-2018]

44. GARCÍA BUENO, Marco César, *op. cit.*, p. 63.

45. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número VII, Derechos humanos del contribuyente consagrados en la Constitución, Cultura Contributiva en 12, p. 106, <<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/compilacion-de-la-serie-cultura-contributiva-en-12>>, [18-enero-2018].

de la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre⁴⁶, que contiene el Derecho a la preservación de la salud y al bienestar y hace referencia a los parámetros mínimos que se deben respetar a cada persona.

<<Los criterios para la cuantificación del mínimo exento se fijan atendiendo a la aptitud contributiva del sujeto, y a la situación política y económica del país que lo regule>>.⁴⁷ Por lo que <<cada sistema fiscal, de acuerdo con su grado de desarrollo económico puede ampliar o disminuir el contenido del mínimo exento>>⁴⁸.

De acuerdo a un criterio emitido por el Poder Judicial a través de sus Tribunales Colegiados, <<el respeto al contenido esencial de este derecho exige que no pueda equipararse automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la de contribuir al gasto público [...]>>⁴⁹. Aunque este criterio más que analizar lo que se entiende por mínimo vital confirma que es diferente la capacidad económica a la capacidad contributiva.

Conforme a tesis del Pleno de la SCJN <<el referido derecho se configura como directriz para el legislador, por cuya virtud debe abstenerse de imponer contribuciones a determinados conceptos o ingresos, cuando ello implique dejar a la persona sin medios para subsistir>>⁵⁰.

También conforme al Criterio del Poder Judicial Federal, se trata de <<un derecho por

46. Artículo XI: Toda persona tiene derecho a que su salud sea preservada por medidas sanitarias y sociales, relativas a la alimentación, el vestido, la vivienda y la asistencia médica, correspondientes al nivel que permitan los recursos públicos y los de la comunidad, Comisión Interamericana de Derechos Humanos, <<http://www.oas.org/es/cidh/mandato/Basicos/declaracion.asp>>, [18-enero-2018].

47. GARCÍA BUENO, Marco César, *op. cit.*, p. 62.

48. *Ibidem*, p. 65.

49. Tesis aislada 2 002 744, Derecho al Mínimo Vital. Su análisis implica determinar, de manera casuística, en qué medida se vulnera, por carecer una persona de recursos materiales, 10a. Época, ts. 2, Febrero de 2013, p. 1347.

50. Tesis aislada 159 821, Derecho al Mínimo Vital. En el ámbito tributario, tiene fundamento en el artículo 31, fracción iv, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 10a. Época, ts. I, Diciembre de 2013, p. 135.

cuya virtud las personas no serán llamadas a contribuir en tanto no satisfagan sus necesidades más elementales, correlativo al deber del legislador de respetar este límite>>>⁵¹.

La pretensión de observar el derecho al mínimo vital es <<que se reconozca un patrimonio protegido a efectos de atender las exigencias humanas más elementales>>>⁵².

Esta idea encuentra sustento en la fracción VIII, del apartado A, del artículo 123 de la CPEUM y en el artículo 122 de la Ley Federal del Trabajo, donde se establece que el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

El respeto al mínimo vital es el principio de proporcionalidad en su aspecto más básico, como se puede observar éste es determinante de la capacidad contributiva. Es personal, y toma en cuenta que los sujetos pasivos de la norma tributaria puedan contar con lo básico para subsistir.

En nuestra legislación, un ejemplo del respeto al mínimo vital se encuentra en la Ley del Impuesto Sobre la Renta⁵³, que otorga el derecho a las deducciones que corresponden al desarrollo económico de las personas. Logrando que la aplicación de la tasa sea sobre una base gravable que se ha determinado tomando en cuenta los gastos elementales del contribuyente.

El respeto al mínimo vital implica que antes de contribuir el sujeto obligado pudo traspasar el umbral de sus necesidades mínimas, por lo que la determinación de impuestos a pagar será de acuerdo a su capacidad contributiva efectiva, lo que permite que su aportación al gasto público sea proporcional a dicha capacidad.

a. Equidad

La equidad representa uno de los elementos esenciales del derecho a la igualdad. En sentido general, el derecho a la igualdad se encuentra en el primer párrafo del artículo 1º de

51. Tesis aislada 159 819, Derecho al Mínimo Vital. Sus alcances en materia tributaria, 10a. Época, ts. I, Diciembre de 2013, p. 138.

52. Tesis aislada 172 546, Derecho al Mínimo Vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo, 9a. Época, ts. XXV, Mayo de 2007, p. 792.

53. Última Reforma Publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2016.

la Constitución, el cual determina que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la CPEUM y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que la propia CPEUM establece.

En materia tributaria, el derecho a la equidad encuentra su fundamento en el artículo 31, fracción IV constitucional.

Apunta Adolfo Arrijoa que <<conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias>>⁵⁴.

De acuerdo con la jurisprudencia del Pleno de la SCJN, este derecho <<exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa [...]>>⁵⁵.

Así mismo, la jurisprudencia de la Tercer Sala de la SCJN establece que <<la proporcionalidad y equidad que deben cumplir las leyes fiscales, conforme a la fracción IV de artículo 31 de la Constitución, no deben confundirse, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primer requisito significa que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual, lo que se traduce en que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales>>⁵⁶.

Así <<la proporcionalidad y equidad de las contribuciones se identifican con la capacidad contributiva, se trata del principio por el que la imposición se adecua a la aptitud

54. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, p. 269.

55. Jurisprudencia 192 290, Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, Constitucional, 9a. Época, ts. XI, Marzo de 2000, p. 35.

56. Jurisprudencia 207 061, Proporcionalidad y Equidad. Son requisitos de naturaleza distinta con los cuales deben cumplir las leyes fiscales, 8a. Época, tss. VII, febrero de 1991, p. 60.

económica personal y familiar del sujeto, en virtud de gravar hechos económicos, indicativos de una riqueza cierta y actual, que no resulta anulada por la imposición, de modo que produce un reparto socialmente justo en el pago de los gastos públicos >>⁵⁷.

Entonces el trato equitativo se vuelve igualitario ante la Ley en tanto se respeten las diferencias determinantes de cada caso concreto.

El derecho a la equidad conlleva la igualdad ante la ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo impuesto; los que, en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico debiendo únicamente variar la tasa aplicable de acuerdo con su capacidad contributiva. A iguales supuestos de hecho deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas.

La equidad ante la ley tributaria implica que todas las autoridades apliquen la norma tributaria en forma igualitaria para todos los que se ubiquen en la misma hipótesis normativa, impidiendo establecer diferencias en razón de circunstancias que no estén expresamente previstas en la norma.

La autoridad tributaria cumple con el principio de equidad al establecer regímenes tributarios que permiten clasificar a los contribuyentes de acuerdo a su capacidad contributiva y las características de su actividad económica principal.

b. Comodidad

Conforme a este derecho <<si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Por tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o periodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propios y ventajosos para que el contribuyente realice sus pagos>>⁵⁸.

La comodidad <<debe entenderse referida no sólo a los plazos y fechas de pago, sino también a los lugares en donde el mismo deba efectuarse y al procedimiento que debe

57. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, p. 64.

58. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo, *Las Multas Fiscales y su Impugnación*, 2ª. ed., México, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, 2004, p. 18.

seguirse para llevarlo a cabo>>⁵⁹.

El propósito de éste derecho es que el legislador disminuya los sacrificios relacionados con en el pago de los impuestos, al facilitar la forma de presentación de las declaraciones y flexibilizar las fechas en que se deben cumplir las obligaciones fiscales.

Actualmente la Administración Pública ha procurado dar cumplimiento a este derecho otorgando al contribuyente facilidades para realizar el pago de contribuciones, facultando así a instituciones bancarias para recibir y autorizar pagos mediante monedero electrónico o tarjeta de crédito.

Otro ejemplo de ello es el penúltimo párrafo del artículo 12 del CFF que establece en los términos fiscales, que si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, o cuando sea viernes el último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil.

De igual forma, el artículo cuarto del Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de mayo de 2002, otorga los contribuyentes la opción de ampliar el plazo límite para la presentación de sus declaraciones provisionales hasta por 5 días hábiles tomando en consideración el sexto dígito numérico de su registro federal de contribuyentes, conforme al siguiente cuadro⁶⁰:

Sexto dígito numérico de la clave del RFC	Fecha límite de pago
1 y 2	Día 17 más un día hábil
3 y 4	Día 17 más dos días hábiles
5 y 6	Día 17 más tres días hábiles
7 y 8	Día 17 más cuatro días hábiles
9 y 0	Día 17 más cinco días hábiles

59. ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, p.232.

60. **Figura.** Corresponde al día límite de pago de la contribución de acuerdo al sexto dígito numérico en su clave del RFC.

Otro ejemplo es el punto 3.13.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018⁶¹ el cual especifica que para los efectos del artículo 112, último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (relativo al Régimen de Incorporación Fiscal), los contribuyentes que tengan su domicilio fiscal en las poblaciones o zonas rurales sin servicios de Internet, que el Servicio de Administración Tributaria dé a conocer en su portal, cumplirán con la obligación de presentar declaraciones a través de Internet o en medios electrónicos, de la siguiente forma:

- I. Acudiendo a cualquier ADSC (Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente).
- II. En la Entidad Federativa correspondiente a su domicilio fiscal, cuando firmen el anexo al Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal.

Entonces, para que una contribución cumpla con los principios tributarios fundamentales, debe ser proporcional y equitativa, establecida mediante ley, respecto a la cual las determinaciones administrativas hayan establecido una forma cómoda de dar cumplimiento, para que la contribución se destine al gasto público.

2. Características de los Derechos Fundamentales de los Contribuyentes

El respeto a los derechos que protegen a los contribuyentes se debe realizar de acuerdo a ciertas características que estructuran su aplicación.

a. Obligatoriedad

En el artículo 31, fracción IV, de la CPEUM, se establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Si bien el artículo establece la obligación al sujeto pasivo de la norma tributaria de

61. Publicada en el DOF el 22 de diciembre de 2017.

contribuir al gasto público, también establece el deber de la autoridad de poner a disposición del contribuyente los medios para cumplir con sus deberes tributarios.

En cuanto al sujeto activo de la norma, la característica se refiere a la necesaria observación de las garantías tributarias en cada acto de autoridad; así como a la facultad de emitir actos de carácter obligatorio para el sujeto pasivo de la norma tributaria.

Además, se entiende que dado el elemento coercitivo de las contribuciones, la autoridad fiscal tiene facultad coactiva para hacer efectivas las contribuciones determinadas.

Conforme a la característica de obligatoriedad, la autoridad tributaria debe observar los derechos tributarios fundamentales en todos sus actos y determinaciones; cuando los sujetos pasivos realicen el hecho imponible previsto en la norma.

En cuanto al sujeto pasivo de la norma tributaria, esta característica implica que una vez que una contribución fiscal ha entrado en vigor acatando los principios Constitucionales, todas las personas que se encuentren en el supuesto normativo quedan obligadas a su observación.

La obligatoriedad vinculada con el principio de generalidad implica que todos los sujetos que se ubiquen en la hipótesis normativa, quedan obligados a contribuir de acuerdo a su capacidad contributiva.

b. Generalidad

Conforme a la característica de generalidad, <<la ley debe de abarcar a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal>>⁶².

La generalidad implica que todos aquellos que tengan capacidad contributiva, y cuya situación coincida con el hecho imponible previsto en la ley, están obligados al pago de contribuciones.

Conforme al Criterio de la Segunda Sala de la SCJN, la característica de generalidad <<establece en sentido afirmativo la obligación de contribuir para el gasto público y para el legislador la de considerar a todos los sujetos que demuestren capacidad económica

62. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *op. cit.*, p. 13.

susceptible de ser gravada, sin atender a criterios como su nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera; y, en sentido negativo, la prohibición de otorgar privilegios o áreas inmunes, por lo que las formas de liberación de la obligación son totalmente excepcionales y deben evitarse [...]»⁶³.

Conforme al Criterio de la Primera Sala de la SCJN, la característica «se traduce en un mandato dirigido al legislador para que, al tipificar los hechos imposables de los distintos tributos, alcance todas las manifestaciones de capacidad económica, buscando la riqueza donde se encuentre [...]»⁶⁴.

La generalidad implica la obligación de la autoridad de prever todos los hechos generadores que darán lugar a las contribuciones a cobrar en el ejercicio de que se trate. En ese sentido, la Ley de Ingresos, en conjunto con el Presupuesto de Egresos, otorgan validez, en materia tributaria, a las contribuciones que han de cobrarse año con año.

c. Anualidad

Si bien la doctrina no presenta una definición de la característica de anualidad, se puede tener un concepto conforme a las siguientes disposiciones:

El artículo 74, fracción IV, de la Constitución, contiene la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados de aprobar anualmente la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación que, entre otros elementos, contienen las contribuciones que legalmente pueden cobrarse durante el ejercicio de que se trate.

El artículo 126 Constitucional determina que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto de Egresos o determinado por la ley posterior.

Por su parte, el artículo 11 del CFF señala que cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario.

63. Tesis aislada 2 001 156, Principio de Generalidad Tributaria. Su alcance en relación con las exenciones, 10a. Época, ts. 2, p. 1258.

64. Tesis aislada 2 007 990, Principio de Generalidad Tributaria. Su alcance en relación con la condonación de deudas tributarias, 10a. Época, ts. I, p. 729.

Al respecto, el Pleno de la Corte ha emitido el siguiente criterio:

<<IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS.

Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las Leyes de Ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público.

[...]

El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año.

La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimientos de programas, al menos durante ese corto plazo de un año>>⁶⁵.

De acuerdo con esta tesis, y las disposiciones mencionadas, la aprobación anual de los instrumentos legitimadores de las contribuciones (Presupuesto de Egresos y Ley de Ingresos), posibilita que el ejercicio del gasto público, el desarrollo de los programas establecidos por el gobierno, y el cobro de contribuciones puedan ser vigilados, evaluados y controlados dentro del periodo de un año calendario, lo que brinda seguridad jurídica a los contribuyentes.

La anualidad de las disposiciones tributarias implica que así como la obligación de contribuir, los derechos de los contribuyentes, los deberes y facultades de la autoridad administrativa se renuevan de manera anual.

Cabe resaltar que debido a que el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos son de naturaleza contable y financiera, estos no se someten a revisión de la Cámara de Senadores; a diferencia de las disposiciones de naturaleza tributaria.

65. Tesis aislada 800 483, 8a. Época, ts. II, Julio-Diciembre de 1988, p. 20.

Al respecto, Sonia Venegas apunta que <<el principio de anualidad únicamente debe aplicarse a las normas presupuestarias⁶⁶, y no a las tributarias que regulan hechos imponible, pues éstas últimas sólo deben ser derogadas por otras del mismo tipo, es decir, tributarias, con una fecha de publicación posterior[...]>>⁶⁷. En ese sentido, afirma que <<la Ley de Ingresos es la que renueva cada año la vigencia de la ley impositiva>>⁶⁸.

Por último, cabe mencionar que la característica de la anualidad también es importante para contar en los plazos que han de considerarse para determinar la caducidad o prescripción de las facultades de la autoridad administrativa conforme a los artículos 67 y 146, respectivamente del CFF.

d. Universalidad

Esta característica está ligada a la naturaleza intrínseca de los derechos fundamentales.

Al respecto los Tribunales Colegiados de Circuito han establecido que la característica de universalidad respecto al sujeto se presenta cuando <<la valoración de los derechos fundamentales queda vinculada a la premisa de que deben respetarse en beneficio de todo ser humano, sin distinción de edad, género, raza, religión, ideas, condición económica, de vida, salud, nacionalidad o preferencias [...]>>⁶⁹.

66. <<La finalidad de una norma tributaria y una norma presupuestaria es diversa, pues la primera impone contribuciones que buscan recaudar recursos o, en un momento determinado, fines extrafiscales, mientras que la segunda va encaminada a determinar la forma en la cual se van a obtener los recursos, la estimación de los recursos obtenidos por las normas tributarias y su aplicación al gasto público, tal es el caso de la Ley de Ingresos y la de Egresos>>. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, p. 47.

67. *Ibidem*, p. 41.

68. *Idem*.

69. Tesis aislada 2 003 881, Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad establecidos en la Constitución Federal. Representan criterios de optimización interpretativa de los Derechos Fundamentales, 10a. Época, ts. 2, p. 1289.

Para que la aplicación de los derechos fundamentales tributarios pueda considerarse universal, su interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales.

Al respecto, el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos⁷⁰, establece las normas de interpretación de sus disposiciones, y determina que en ninguna de sus resoluciones se podrá suprimir el goce y ejercicio de los derechos y libertades reconocidos en la Convención, y en las leyes de cualquiera de los Estados Partes, o aquellos derechos y garantías que son inherentes al ser humano o que se derivan de la forma democrática representativa de gobierno.

Así que el objeto principal de la característica de universalidad respecto al sujeto, es que en todo acto de autoridad se respetan los derechos fundamentales del contribuyente logrando así la protección más amplia de los derechos tributarios fundamentales.

Otro objeto de la característica de universalidad es la tutela del Estado de manera supranacional, a través de la facultad de imposición tributaria a fuentes de riqueza fuera de territorio nacional.

En cuanto a la autoridad, la característica de universalidad implica que todas las contribuciones y accesorios que se pretendan cobrar por ésta durante el ejercicio fiscal de que se trate deben estar previstos en la Ley de Ingresos, mientras que los gastos públicos deben estar autorizados por el Presupuesto de Egresos.

De acuerdo con la característica de universalidad, en relación con la de generalidad, el legislador debe prever en ley, todos los hechos generadores que puedan originar el pago contribuciones, observando en todo acto los derechos fundamentales de los contribuyentes.

La ley puede prever todos los conceptos por los que el Estado puede percibir ingresos a través de los rubros incluidos en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos.

Las partidas contenidas tanto en la Ley de Ingresos como en el Presupuesto de Egresos se presentan de manera general, para que las disposiciones secundarias desarrollen la forma de su realización.

70. Cfr. Convención Americana sobre Derechos Humanos en <<https://www.scjn.gob.mx/libro/instrumentosconvencion/pag0259.pdf>>, [18-enero-2018].

e. Interdependencia e Indivisibilidad

En cuanto a los aspectos generales de la característica de interdependencia e indivisibilidad de los derechos fundamentales, el 16 de diciembre de 1977 en la resolución A/RES/32/130 la Asamblea General de las Naciones Unidas institucionalizó el uso de los principios de interdependencia e indivisibilidad en las tareas de la Organización.

En dicho documento se decidió que el enfoque de la labor futura dentro del Sistema de las Naciones Unidas respecto de las cuestiones de derechos humanos deberá tener en cuenta que: <<Todos los derechos humanos y libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; deberá prestarse la misma atención y urgente consideración a la aplicación, la promoción y la protección tanto de los derechos civiles y políticos como de los derechos económicos, sociales, y culturales [...]>>⁷¹.

La Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha expresado que <<los derechos fundamentales son interdependientes en tanto establecen vinculación entre ellos, y son indivisibles en tanto deben ser observados como un conjunto, así el avance de uno facilita el avance de los demás y de la misma manera, la privación de un derecho afecta negativamente al resto de ellos>>⁷².

Esta característica implica que los derechos fundamentales, en general, como conjunto de prerrogativas propias a la persona, no pueden ser analizados ni tutelados en forma aislada sino como un solo cuerpo jurídico, ya que forman parte de una misma construcción.

La interdependencia de los derechos fundamentales opera en dos sentidos:

- a. No hay una jerarquía entre todos son igualmente necesarios para una vida digna.

71. Cfr. VÁZQUEZ, Luis Daniel y Serrano, Sandra, Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad, Apuntes para su Aplicación Práctica, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, p. 150, < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3033/7.pdf> >, [18-enero-2018].

72. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes, Cultura Contributiva en 12, p. 6, <<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iv.>>, [18-enero-2018]

- b. No se pueden desproteger o menoscabar algunos derechos so pretexto de promover otros.

En nuestra opinión, en materia fiscal no aplican estas características debido a que si hay jerarquía en cuanto a las normas (la Ley de Ingresos es de jerarquía superior a todas las normas tributarias ya que fundamenta el cobro de contribuciones y sus accesorios; de acuerdo al Presupuesto de Egresos existen programas de mayor jerarquía a otros). También hay jerarquía en cuanto a los derechos (las notificaciones que no se realicen conforme a la ley serán nulas y obligan a reponer la notificación anulada y las actuaciones posteriores⁷³).

Además se pueden menoscabar ciertos derechos por la protección de otros (como es el caso del derecho del sujeto pasivo de la relación tributaria a la notificación, el cual condicional la legalidad de todo el acto que se intente ejecutar).

f. Progresividad

Conforme a la Real Academia Española, se entiende por progresivo a la característica de avanzar o aumentar gradualmente⁷⁴.

Esta característica implica que las normas se deben ajustar gradualmente su protección y aplicación a la evolución del momento histórico en el que se interpretan, de acuerdo a los valores relevantes por la sociedad que habita el territorio en que tienen aplicación.

Conforme al segundo párrafo del artículo 1º de la CPEUM la interpretación de las normas relativas a los derechos humanos debe ser de conformidad con la Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

La característica significa que los derechos tributarios fundamentales no son estáticos, su interpretación y contenido deben ser progresivos porque concretan las exigencias de los sujetos pasivos de la norma tributaria en cada momento histórico determinado y aumentan según el progreso social, cultural, económico o industrial de la comunidad.

73. Cfr. Artículo 33 Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, Última Reforma publicada en el DOF el 27 de enero de 2017.

74. Cfr. Real Academia Española, <<http://dle.rae.es/>>, [18-enero-2018].

Como una consecuencia indirecta de la progresividad surge la protección más amplia de los derechos del sujeto pasivo de la norma tributaria, ya que <<ante el posible conflicto de normas vigentes, nacionales o internacionales, sin importar su jerarquía, el juez que conozca del asunto deberá aplicar aquélla que sea más favorable a los derechos fundamentales de la persona>>⁷⁵.

La progresividad conlleva que <<en la medida que la sociedad va reconociendo día con día valores intrínsecos del individuo, que ameritan una protección especial, se amplía y enriquece el catálogo de derechos>>⁷⁶.

El catálogo de derechos reconocidos aumenta ya que el nacimiento o evolución de un derecho simple provoca el nacimiento de otros derechos que permiten complementarlo para ampliar su reconocimiento. Los derechos que nacen no se desvinculan ni resultan menos importantes que el derecho que les dio origen.

La característica de progresividad se entiende a través de dos concepciones:

- a) Positiva: respecto al avance gradual de la gama de derechos y respecto a la satisfacción plena y universal de los derechos tutelados, favoreciendo la protección más amplia.
- b) Negativa: en cuanto a la prohibición del retorno a las condiciones menos favorables o involución de los derechos otorgados.

3. Legislación Secundaria

Así como la CPEUM tiene artículos específicos encargados de proteger los derechos fundamentales de los contribuyentes, la legislación secundaria tiene artículos para la implementación, protección y desarrollo de estos derechos.

75. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, Número IV, Derechos Humanos de los Contribuyentes, Cultura Contributiva en 12, p. 8, <<http://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/cc/publicaciones/numero-iv>>, [18-enero-2018].

76. *Ibidem*, p.7.

Conforme al artículo 2º de la Ley del Servicio de Administración Tributaria⁷⁷, el SAT tiene la responsabilidad de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de las disposiciones tributarias.

Acorde con la fracción XVI del artículo 7º de la misma Ley, el SAT debe emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.

Para el mejor cumplimiento de las facultades de las autoridades fiscales, el artículo 33 del CFF vigente establece facultades y deberes que les corresponden, entre otras:

- a) Proporcionar asistencia gratuita a los contribuyentes procurando explicar las disposiciones fiscales utilizando en lo posible un lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.
- b) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados.
- c) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes; y publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.
- d) Generar la clave de Registro Federal de Contribuyentes con base en la información de la Clave Única de Registro de Población a fin de facilitar la inscripción a dicho Registro.

Además de las facultades contempladas en el artículo 33 del CFF, la autoridad tributaria cuenta con la facultad para hacer efectivas sus determinaciones, por lo que el artículo 40 del CFF establece que las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:

77. Última Reforma Publicada en el DOF el 17 de diciembre de 2015.

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública.
- II. Imponer la multa que corresponda.
- III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario.
- IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

Lo referido es importante ya que a través de las facultades facilitadoras y fiscalizadoras o ejecutoras, se hace posible la protección los derechos fundamentales de los contribuyentes en la aplicación de la legislación tributaria.

En contraposición al deber de la autoridad administrativa de proteger y observar los derechos tributarios fundamentales, los contribuyentes tienen la obligación contenida en la fracción IV, del artículo 31, de la CPEUM, consistente en contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que fijen las leyes.

En cuanto a dicha obligación, la legislación secundaria a través del artículo 2º del CFF vigente, ha clasificado a las contribuciones a cargo de los sujetos pasivos de la relación tributaria en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

De las contribuciones, la que nos interesa es la relativa a los impuestos. La fracción I del artículo 2º del CFF define a los impuestos como las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma que no sean aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos.

Al respecto, la Doctrina sostiene que los impuestos son, <<prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir gastos públicos>>⁷⁸.

Además sostiene que debido a que los impuestos son establecidos por el Poder Público ejercitando una prerrogativa reconocida en la Constitución, <<la obligación de cubrirlo no constituye una obligación contractual ni regida por las leyes civiles, sino una carga

78. FRAGA, Gabino, *op. cit.*, p. 316.

establecida por decisión unilateral del Estado, sometida exclusivamente a las normas del derecho público>>⁷⁹.

En términos de la Ley de Ingresos de la Federación⁸⁰, para el ejercicio fiscal de 2018, la principal contribución que se recauda en el país es el Impuesto Sobre la Renta.

Respecto a dicho impuesto, el artículo 1 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta determina que las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Las personas físicas y morales vinculadas con el Impuesto Sobre la Renta, tienen las siguientes obligaciones generales que se prevén en los artículos 176, 110 y 112 de la respectiva ley:

1. Llevar la contabilidad
2. Obtener y Conservar comprobantes fiscales
3. Expedir los comprobantes fiscales
4. Presentar las declaraciones anuales, provisionales y definitivas, a través de los medios que determine la Ley.

Las obligaciones que nos interesan, para esta investigación, son las relativas a la entrega y conservación de la información.

Apunta Sonia Venegas que <<con la inscripción en el RFC⁸¹ la autoridad fiscal tiene noticia de la existencia del contribuyente, pero para poder desarrollar su atribuciones de control es necesario que el mismo contribuyente le provea de los elementos materiales que

79. *Idem*.

80. Publicada en el DOF el 15 de noviembre de 2017.

81. Registro Federal de Contribuyentes.

evidencien sus actividades con efectos fiscales, además dichos elementos serán la prueba que el contribuyente ha cumplido satisfactoriamente sus obligaciones sustantivas y formales>>⁸².

Observamos que la legislación secundaria se encarga de hacer cumplir las disposiciones constitucionales y desarrolla la forma en que los sujetos pasivos de la obligación tributaria han de dar cumplimiento a sus deberes, en busca de una mejor fiscalización de los contribuyentes.

Las disposiciones secundarias son complementadas y desarrolladas a través de disposiciones administrativas.

4. Disposiciones Reglamentarias de Derecho Tributario

Si bien la facultad reglamentaria no se encuentra expresamente prevista en el texto constitucional, tanto la doctrina como la jurisprudencia han interpretado que aquella proviene del artículo 89, fracción I, de la Constitución, donde se faculta al Presidente para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. La titularidad de la facultad reglamentaria se ha extendido a diferentes órganos del gobierno, aún de rango inferior como los órganos desconcentrados.

Al respecto, el artículo 33 del CFF, apartado I, inciso g), determina que las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, publicarán anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes. El último párrafo de dicho inciso establece que las resoluciones que se refieran a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, no pueden generar obligaciones o cargas adicionales a las establecidas en las propias leyes fiscales.

De acuerdo con la jurisprudencia de la Segunda Sala de la SCJN, la facultad reglamentaria << puede ser ejercida mediante distintos actos y en diversos momentos, según

82. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.*, p. 215.

lo ameriten las circunstancias, sin más límite que el de no rebasar ni contravenir las disposiciones que se reglamenten>>⁸³.

A través de las disposiciones reglamentarias se puede pormenorizar la norma para su correcto cumplimiento en atención al derecho fundamental de legalidad, o bien otorgar facilidades al contribuyente en cumplimiento del derecho de comodidad.

83. Jurisprudencia 194 920, Facultad Reglamentaria del Ejecutivo Federal. Interpretación de la fracción I del artículo 89 de la Constitución, 9a. Época, ts. VIII, Diciembre de 1998, p. 393.

CAPÍTULO II. Impuesto al Valor Agregado y sus Obligaciones

El impuesto encuentra su origen en la iniciativa del ejecutivo federal presentada ante la Cámara de Diputados el 30 de noviembre de 1978, donde se propuso una modificación importante consistente en sustituir el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles por el Impuesto al Valor Agregado (IVA).

En esta iniciativa se expuso que uno de los principales efectos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles era que se causaba en “cascada”, produciendo efectos acumulativos en el precio final de los productos gravados.

De acuerdo con dicha Exposición de Motivos, los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinaban que en promedio los consumidores pagaban por concepto de Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles más del 10% por los bienes o servicios que adquieren, como consecuencia de la carga oculta.

Por lo anterior, en la Iniciativa del Ejecutivo de fecha 30 de noviembre de 1978 se propuso que la tasa del impuesto a introducir fuera de 10%, a efecto de evitar presiones injustificadas a los niveles de precios y atendiendo a la dificultad de reconocer el monto del impuesto sobre ingresos mercantiles que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la industria y del comercio.

En la iniciativa que dio origen al IVA se propuso que los obligados calcularían el impuesto sobre el valor total de las actividades realizadas y por las que debían pagar el impuesto, y además podrían acreditar el IVA que previamente les hubiese sido trasladado.

Complementando la Exposición de Motivos, el Dictamen de origen⁸⁴ determinó los elementos del Impuesto y estableció una sola tasa del 10% aplicable en todo el País, con excepción de las zonas libres de Baja California, Norte de Sonora y Baja California Sur en la zona fronteriza norte, en las cuales se estableció una tasa reducida del 6%; así como, la mecánica de aplicación y acreditamiento del propio Impuesto.

84. Procesos Legislativos, Dictamen de Origen, México, 8 de Diciembre de 1978, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

1. Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado

Los elementos esenciales de un impuesto nos ayudan a conocer con suficiente precisión el alcance de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, ya que determinan quiénes son los sujetos obligados al pago del impuesto, sobre qué base se determina el impuesto a pagar, cuál es la tasa aplicable, y por qué hecho o acto se debe pagar el impuesto.

a. Sujeto

En la relación tributaria intervienen tanto el sujeto activo como el sujeto pasivo. El sujeto activo es el Estado que como titular de la potestad tributaria, figura como acreedor del sujeto pasivo de la norma tributaria.

En principio el sujeto pasivo es el contribuyente, es decir la persona física o moral, nacional o extranjera, que realiza el hecho generador previsto en la norma y que al actualizar la hipótesis normativa obtiene como consecuencia el nacimiento de un impuesto a pagar, o de una obligación ya sea ésta tributaria o fiscal.

Desde el Dictamen de origen se determinó que los sujetos obligados en el IVA son las personas físicas o morales y las unidades económicas que enajenen bienes, presten servicios, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios. Por tanto, en principio, todas aquellas personas que realicen las actividades descritas son sujetos del impuesto, incluyendo a la Federación, al Distrito Federal, a los Estados y a los Municipios.

El artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado⁸⁵ establece que los obligados al pago del impuesto son las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes o importen bienes o servicios.

En materia tributaria el Estado mismo puede estar obligado respecto al IVA, ya que sus organismos tienen el deber de aceptar la traslación del impuesto causado en las operaciones en que participan.

85. Última Reforma publicada en el DOF el 30 de noviembre de 2016.

Además del sujeto obligado directo de la norma tributaria, la ley contempla a otras personas físicas o morales que, sin efectuar propiamente el hecho generador de la obligación tributaria, se ven obligados a la observación de la norma como si hubieran llevado a cabo el hecho generador, estos otros sujetos pasivos de la norma tributaria están descritos en el artículo 26 del Código Fiscal Federal (CFF).

b. Objeto

La ley tributaria debe definir con la mayor exactitud posible la hipótesis normativa que da lugar al cobro de contribuciones.

Conforme al artículo 1° de la Ley del IVA, el objeto de este impuesto es gravar la enajenación bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, dentro del territorio nacional, y la importación de bienes o servicios.

Complementando el artículo 1° de la Ley del IVA, el artículo 10 determina que respecto a la enajenación de bienes se entiende que ésta se efectúa en territorio nacional, cuando el bien se encuentra en territorio nacional al efectuarse el envío y cuando, no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien.

Conforme al artículo 10 de la LIVA tratándose de bienes intangibles se considera que la enajenación se realiza en territorio nacional cuando el adquirente y el enajenante residan en el país.

En cuanto a la prestación de servicios, el artículo 16 de la ley del IVA establece que el servicio se entenderá por prestado en territorio nacional cuando en el mismo se lleve a cabo, total o parcialmente por un residente en el país.

Por su parte el artículo 21 de la LIVA determina que se entiende que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

c. Base

La base es la cantidad sobre la cual deben aplicarse las tasas establecidas en la Ley.

Conforme al Dictamen de origen, la base del IVA la constituye el valor total de los actos

o actividades gravadas, incluyendo cualquier cantidad que se adicione por concepto de seguros, fletes, intereses y otros impuestos.

Los artículos 12, 18, 23 y 27 de la Ley del IVA señalan los conceptos que deben integrar la base a la cual deberán aplicarse las tasas según la actividad de que se trate.

El artículo 12 determina que para calcular el impuesto tratándose de enajenación de bienes, se debe considerar como valor el precio o la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

En cuanto al cálculo el impuesto tratándose de prestación de servicios, de manera general el primer párrafo del artículo 18 de Ley del IVA determina qué se debe considerar como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos intereses normales o moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto.

Por su parte, el artículo 23 de la citada Ley establece que para calcular el impuesto en el caso del otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, se considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

Finalmente, el artículo 27 de la Ley del IVA determina que para calcular el impuesto, tratándose de importación de bienes tangibles, se considerará el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación, adicionando el monto de éste último gravamen y del monto de las demás contribuciones y aprovechamientos que se tengan que pagar con motivo de la importación.

d. Tasa

De acuerdo con Sonia Venegas, <<la tasa o tarifa es la cantidad o porcentaje que se

aplica a la base imponible para determinar el monto de la contribución>>>⁸⁶.

Este elemento se refiere a la especificación que la ley tributaria debe hacer en forma numérica o porcentual, que debe ser utilizada para efectuar el cálculo del impuesto.

La tasa del IVA de acuerdo con el segundo párrafo del artículo primero de la LIVA es del 16% sobre valor de los bienes o servicios.

Conforme al artículo 2-A de la Ley del IVA, el impuesto se calcula aplicando la tasa del 0% cuando se realicen actividades conforme a las siguientes tablas⁸⁷:

Tasa 0% IVA	
I.- La enajenación de:	
Producto gravado a tasa 0%	Excepciones y especificaciones
Animales y vegetales que no estén industrializados.	Hule, perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.
Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación.	a) Bebidas distintas de la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos, así como los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o el peso del contenido de estas materias. b) Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos. c) Caviar, salmón ahumado y angulas.

86. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *op. cit.* p. 46.

87. **Figura.** Corresponde a las actividades gravadas con tasa 0% de IVA.

Tasa 0% IVA	
I.- La enajenación de:	
Producto gravado a tasa 0%	Excepciones y especificaciones
	<p>d) Saborizantes, microencapsulados y aditivos alimenticios.</p> <p>e) Chicles o gomas de mascar.</p> <p>f) Alimentos procesados para perros, gatos y pequeñas especies, utilizadas como mascotas en el hogar.</p>
Hielo y agua no gaseosa ni compuesta,	Excepto cuando su presentación sea en envases menores de diez litros.
Ixtle, palma y lechuguilla.	
Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas,	Siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.
Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes, cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%.	Siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
Libros, periódicos y revistas, que editen los propios contribuyentes. Se considera libro toda publicación, unitaria, no periódica, impresa en cualquier soporte, cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Igualmente se considera que forman parte de los libros, los materiales complementarios que se acompañen a ellos, cuando no sean susceptibles de comercializarse separadamente.	Dentro del concepto de libros no quedan comprendidas aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Tasa 0% IVA	
II.- La prestación de servicios independientes:	
Servicio gravado a tasa 0%	Excepciones y especificaciones
Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos.	Siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua; suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego; desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias; preparación de terrenos; riego y fumigación agrícolas; erradicación de plagas; cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
Los de molienda o trituración de maíz o de trigo.	
Los de pasteurización de leche.	
Los prestados en invernaderos hidropónicos.	
Los de desepite de algodón en rama.	
Los de sacrificio de ganado y aves de corral.	
Los de reaseguro.	
Los de suministro de agua para uso doméstico.	

Tasa 0% IVA
III.- El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I.
IV.- La exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de la LIVA.

Al aplicar la tasa del 0% el contribuyente puede acreditarlo contra el IVA que le ha sido trasladado y obtener un saldo a favor de IVA.

Además no se pagará el IVA por la enajenación de los bienes contemplados en el artículo 9, por la prestación de los servicios contemplados en el artículo 15 y por el otorgamiento de uso o goce temporal de los bienes contemplados en el artículo 20 de la LIVA, algunos ejemplos se presentan en las siguientes tablas⁸⁸:

Exento del IVA	
I.- La enajenación de:	
Producto exento de IVA	Excepciones y especificaciones
El suelo.	
Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.	Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos.
Bienes muebles usados	A excepción de los enajenados por empresas.

88. **Figura.** Corresponde a las actividades exentas de IVA.

<p>Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito.</p> <p>No se pagará el impuesto en la enajenación de los certificados de participación inmobiliarios no amortizables, cuando se encuentren inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios y su enajenación se realice en bolsa de valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores o en mercados reconocidos de acuerdo a tratados internacionales en los que México forme parte.</p>	<p>Excepto certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de dichos bienes se esté obligado a pagar este impuesto y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables u otros títulos que otorguen a su titular derechos sobre inmuebles distintos a casa habitación o suelo</p>
--	--

Exento de IVA	
II.- La prestación de servicios:	
Servicio exento de IVA	Excepciones y especificaciones
<p>Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de Bienes inmuebles destinados a casa habitación.</p>	<p>Salvo aquéllas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.</p>
<p>Los prestados en forma gratuita.</p>	<p>Excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.</p>
<p>Transporte público terrestre de personas</p>	<p>Que se preste exclusivamente en áreas urbanas, suburbanas o en zonas metropolitanas.</p>

Exento de IVA	
II.- Por el uso o goce temporal de	
Bien exento de IVA	Excepciones
Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa- habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa habitación.	No es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.
Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.	
Libros, periódicos y revistas.	

Algunos autores opinan que además del sujeto, objeto, la base y la tasa, la época de pago es elemento esencial del impuesto. Al respecto el segundo párrafo del artículo 5-D de la Ley del IVA, establece que los contribuyentes efectuarán el pago del impuesto mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Entendemos que la obligación tributaria principal consiste en contribuir al gasto público mediante el pago de impuestos, de la manera proporcional y equitativa que determine la ley en donde se deben establecer los elementos esenciales del impuesto.

2. Obligaciones y Derechos de los Contribuyentes

Además de la obligación tributaria principal, en la Ley del IVA se establece que los contribuyentes tendrán los siguientes deberes y derechos:

- I. Llevar contabilidad de conformidad con el CFF y su Reglamento.
- II. Expedir y entregar comprobantes fiscales.
- III. Presentar en las oficinas autorizadas las declaraciones a que este obligado.
- IV. Realizar el pago del impuesto.
- V. Realizar el acreditamiento del impuesto.
- VI. Solicitar la compensación y/o devolución de los saldos a favor.

Derivado de la obligación principal que el contribuyente tiene de pagar el impuesto, surgen obligaciones accesorias que completan el cumplimiento de la obligación principal

El cumplimiento de estas obligaciones facilita la realización de la función fiscalizadora por parte de la autoridad y permite que el contribuyente ejercite los derechos de devolución y compensación para que la determinación de impuestos a pagar pueda ser acorde con su capacidad contributiva.

a. Llevar Contabilidad

El artículo 28 del CFF establece los parámetros generales que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad deberán observar.

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

Conforme a la fracción II, los registros o asientos deben cumplir con los requisitos que establece el Reglamento del CFF, y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Además, la fracción III determina que los registros o asientos que integran la contabilidad se deben llevar en medios electrónicos conforme lo establezcan el Reglamento y las disposiciones de carácter general que emita el SAT. Además, contiene la obligación de conservar la documentación comprobatoria de dichos registros o asientos en el domicilio fiscal del contribuyente.

Adicional a lo anterior, la fracción I del artículo 32 de la Ley del IVA establece la obligación de los sujetos obligados al IVA de llevar su contabilidad a través los medios que la autoridad apruebe y con las características que ha determinado.

Como podemos observar, el contribuyente tiene la obligación de conservar la documentación comprobatoria de sus registros contables y llevar su contabilidad a través de los medios electrónicos conforme a las reglas que autorice para tal efecto el SAT, lo cual facilita las funciones de auditoría por parte de la autoridad y convierte al contribuyente en sujeto coadyuvante en la función fiscalizadora.

b. Expedir y Entregar Comprobantes Fiscales

El artículo 29 del CFF determina que cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT.

El mismo artículo establece que los contribuyentes deben de contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y tramitar ante dicho órgano el certificado para el uso de los sellos digitales.

La obligación relativa a expedir y entregar comprobantes fiscales está en la fracción III del artículo 32 de la Ley del IVA.

Los elementos que deben contener los comprobantes fiscales se encuentran en el artículo 29-A del CFF y son:

- I. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida.
- II. Régimen Fiscal en que contribuyan conforme a la Ley del ISR.
- III. Sí se tiene más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan las Facturas Electrónicas.
- IV. Contener el número de folio asignado por el SAT y el sello digital del SAT.
- V. Sello digital del contribuyente que lo expide.
- VI. Lugar y fecha de expedición.
- VII. Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.
- VIII. Cantidad, unidad de medida y clase de los bienes, mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- IX. Valor unitario consignado en número.
- X. Importe total señalado en número o en letra,

- XI. Señalamiento expreso cuando la prestación se pague en una sola exhibición o en parcialidades.
- XII. Cuando proceda, se indicará el monto de los impuestos trasladados, desglosados por tasa de impuesto y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.
- XIII. Forma en que se realizó el pago (efectivo, transferencia electrónica de fondos, cheque nominativo o tarjeta de débito, de crédito, de servicio o el monedero electrónico que autorice el Servicio de Administración Tributaria).
- XIV. Número y fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.

Además debe contener los siguientes datos:

- a) Fecha y hora de certificación.
- b) Número de serie del certificado digital del SAT con el que se realizó el sellado.

A través de la expedición de comprobantes fiscales por internet la autoridad conoce información detallada respecto a las transacciones del contribuyente desde el momento en que éstas se realizan, por lo que consideramos innecesario solicitar al contribuyente la misma información a través de otros medios como la DIOT.

A continuación presentamos un ejemplo de un comprobante fiscal expedido de acuerdo los requisitos establecidos en el artículo 29-A del CFF:

Ejemplo de un comprobante fiscal digital por internet emitido conforme a los requisitos señalados por el CFF⁸⁹.

FACTURA ELECTRÓNICA (CFDI)



S.A DE C.V

RFC: [REDACTED]

Villahermosa, Centro, Tabasco, C.P. [REDACTED]

Tel [REDACTED]

FACTURA:
A-00406

Folio Fiscal:
F960EBCF-1D89-406B-8AB7-[REDACTED]

No de Serie del Certificado del CSD:
20001000000100005868

Fecha y hora de emisión:
26-07-2016 15:40:58

LUGAR DE EXPEDICION : VILLAHERMOSA, TABASCO

RECEPTOR : [REDACTED]
RFC CLIENTE : [REDACTED]
DIRECCION : 27 de Febrero No. Ex- 1321 No. Int. 2 Col. Centro
 Villahermosa, Centro, Tabasco, C.P. 86069, México.
TELEFONO :

CANTIDAD	UNIDAD DE MEDIDA	DESCRIPCIÓN	P. UNITARIO	IMPORTE
1.00000	Pieza	SAMSUNG GALAXY S7 (SGH-4337M) IMEI: 3559500A0450665 ICC: 8952050001015471108G CEL: 993 2740622	13,500.000	13,500.000
1.00000	Pieza	ADAPTADOR PARA 12 PUERTOS USB	691.380	691.380



Sello Digital del CFDI:
Y2oFJ5c5zphMbnJODw8UzW9GeQsdwa23hcuib0gsOX1xT3TcDT0kP5qEo4FhrywyXXyOLZoa3uo5UN5ACL1bixV0sXTyQOQowvK9XpDf43eJFmz487mX0AVAJJ
e0MPTDKwQ-TNE2dqCLogoOGHwRfo-

Sello del SAT:
VTrR79byhzm6DesLkKn8HchBhmztQ0sWTUPY09sKJumngPUEY5XUjPpZhtzP1eSC2d082pE3rRnk++Hqozur7CRmetugv4RL0QyweMOxETrytsWPNL4urigsAnEXwvC
5LhwTpwqtlwOYR9D3c5u9vPFsLu6Czs-

Cadena Original del complemento de certificación digital del SAT:
[1 0/F960EBCF-1D89-406B-8AB7-30FC43D074A8]2016-07-26T16:14:09Y2oFJ5c5zphMbnJODw8UzW9GeQsdwa23hcuib0gsOX1xT3TcDT0kP5qEo4FhrywyXXyOLZoa3uo5UN5ACL1bixV0sXTyQOQowvK9XpDf43eJFmz487mX0AVAJJJe0MPTDKwQ-TNE2dqCLogoOGHwRfo-[20001000000100005761]

(DIECISEIS MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y DOS PESOS 00/100 M.N.)

SUBTOTAL	\$	14,191.38
DESCUENTO	\$	0.00
IVA 16%	\$	2,270.62
TOTAL	\$	16,462.00

MÉTODO DE PAGO : 04 - TARJETAS DE CRÉDITO
CTA. BANCARIA : ****1234
RÉGIMEN : PERSONA MORAL

No de Serie del Certificado del SAT: 20001000000100005761

Fecha y hora de certificación: 26-07-2016 16:14:09

Pago en una sola exhibición

Esta es una representación impresa de un CFDI

Efectos fiscales al pago

Descarga tu factura en XML: CNCYS.COM

89. **Figura.** Que representa un ejemplo de comprobante fiscal digital emitido conforma los requisitos establecidos por el CFF.

c. Presentar Declaraciones en las Oficinas Autorizadas.

El artículo 5-D de la Ley del IVA determina que el impuesto se debe calcular por cada mes de calendario. Consecuencia de lo anterior los contribuyentes deben efectuar el pago del impuesto conforme a la declaración presentada ante las oficinas autorizadas a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Además, la fracción IV del artículo 28 de la Ley del IVA establece el deber de los contribuyentes de ingresar de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.

En cuanto a la declaración informativa del impuesto, el punto 4.5.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018 establece que las personas físicas que únicamente estén obligadas a proporcionar la información que del impuesto al valor agregado se les solicite en las declaraciones del impuesto sobre la renta., deberán proporcionarla en la declaración anual del ISR.

Así mismo, el punto 4.5.4. de la RMF 2018 determina que los contribuyentes que tributen en el RIF y que además sean personas físicas con ingresos por arrendamiento y opten por aplicar la deducción opcional a que se refiere el artículo 115 de la LISR, no estarán obligados a presentar las declaraciones informativas previstas en la Ley del IVA, siempre que registren sus operaciones a través de la aplicación electrónica “Mis cuentas” disponible a través del Portal del SAT.

d. Realizar el Acreditamiento del Impuesto.

Dentro de los derechos que tiene el contribuyente se encuentra el acreditamiento del impuesto, conforme al artículo 4º de la Ley del IVA consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la misma ley la tasa que corresponda, según sea el caso.

Es decir, permite restar al impuesto causado, el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que el contribuyente hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Para que el impuesto sea acreditable deberán reunirse los requisitos señalados en el artículo 5° de la Ley del IVA; a continuación transcribimos los que consideramos relevantes respecto al tema objeto de estudio⁹⁰:

Requisitos para realizar el acreditamiento del IVA	
I. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto.	Para poder realizar el acreditamiento del impuesto pagado, es necesario que éste derive de la adquisición de bienes, servicios o del uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de la actividad comercial del contribuyente.
II. Que el IVA haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales.	La expedición y conservación de comprobantes fiscales resulta esencial para realizar el acreditamiento del impuesto, ya que estos comprobantes fiscales contienen, de manera desglosada el impuesto retenido o trasladado.
III. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.	Es decir, que el IVA que se pretenda acreditar haya sido efectivamente pagado durante el periodo que se trate.
IV. Que tratándose del IVA trasladado que se hubiese retenido, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos.	

Como se observa, para poder realizar el acreditamiento del IVA pagado es necesario que éste se haya señalado de manera desglosada en el comprobante fiscal correspondiente a la operación y se refiera a bienes o servicios estrictamente indispensables para la actividad del

90. **Figura.** Corresponde a los requisitos para realizar el acreditamiento del IVA.

contribuyente, que haya adquirido durante el periodo a que se refiera el acreditamiento.

e. Realizar la Compensación y/o Devolución de los Saldos a Favor.

Conforme al artículo 6 de la Ley del IVA, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda, solicitar su devolución o llevar a cabo su compensación contra otros impuestos en los términos del artículo 23 del CFF.

El mismo artículo determina que cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor, y que en el caso de que se realice la compensación y resulte un remanente del saldo a favor, el contribuyente puede solicitar su devolución, siempre que sea sobre el total de dicho remanente.

El artículo 23 del CFF establece que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios.

En cuanto a la devolución de impuestos, el artículo 22 del CFF determina que las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales a quienes se les hubiera retenido el impuesto y a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó.

En cuanto a la compensación de impuestos, el artículo 23 del CFF establece el derecho de los contribuyentes de compensar las cantidades que resulten a su favor y contiene el derecho de las autoridades fiscales para compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a solicitar su devolución.

Hemos establecido que el contribuyente tiene la obligación principal de aportar una parte de sus ingresos al gasto público y que esta obligación se completa a través del establecimiento de deberes adicionales como las declaraciones informativas y las demás obligaciones que hemos analizado.

CAPÍTULO III. Declaración Informativa de Operaciones con Terceros

Como una forma de complementar el cumplimiento del IVA, en el Decreto publicado el 28 de junio de 2006 en el Diario Oficial de la Federación, se adicionó como obligación general a cargo de los contribuyentes, la fracción VIII al artículo 32 de la Ley del impuesto.

Dicha fracción, en 2006 estableció lo siguiente:

<<ARTÍCULO 32.- Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

[...]

VIII.- Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información>>⁹¹.

La Exposición de Motivos⁹² que dio origen a la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) consta de 24 Iniciativas presentadas en la Cámara de Diputados y 5 minutas enviadas por la Cámara de Senadores. No obstante de acuerdo al análisis realizado a este grupo de iniciativas, ninguna contiene de manera expresa la necesidad o justificación de adicionar la fracción VIII al artículo 32 de la Ley del IVA.

Posteriormente en el Dictamen⁹³ que derivó de la comentada Exposición de Motivos, se

91. Procesos Legislativos, Decreto, México, 28 de junio de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

92. Procesos Legislativos, Exposición de Motivos, Cámara de Diputados, México, 18 de febrero de 2004, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

93. Procesos Legislativos, Dictamen de Origen, Cámara de Diputados, México, 18 de abril de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

propusieron modificaciones al Código Fiscal de la Federación (CFF).

El punto III del Dictamen del 18 de abril de 2006⁹⁴, relativo a las consideraciones a distintos ordenamientos fiscales, en el inciso C del apartado correspondiente a la Ley del IVA, se propuso agregar fracción VIII al artículo 32.

En el mismo Dictamen se propuso agregar el artículo 32-G que determinaba:

<<La Federación, las Entidades Federativas, el Distrito Federal, y sus Organismos Descentralizados, así como los Municipios, tendrán la obligación de presentar ante las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración, la información relativa a:

[...]

II. Los proveedores a los que les hubiere efectuado pagos, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladaron o les fue trasladado el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago [...]>>>⁹⁵.

El mismo Dictamen estableció que la adición al artículo 32 de la Ley del IVA tenía como finalidad <<incentivar al contribuyente con el cumplimiento de sus obligaciones a través de mejores servicios, así como contar con información oportuna de las personas y conceptos sobre los cuales se presentan las declaraciones del impuesto al valor agregado en cuanto a acreditamientos, traslados, tasas, clientes y proveedores, logrando así aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización>>⁹⁶.

Otro objetivo fue que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) se encontrara en aptitud de fiscalizar eficientemente a los contribuyentes que estuvieran obligados al pago del impuesto al valor agregado y a las personas que realizaran actos o actividades a las que se refiere el artículo 2º.- A de la Ley del IVA.

Posteriormente en el Dictamen⁹⁷ promulgado por la Cámara de Senadores, en su calidad de cámara Revisora, de fecha 27 de abril de 2006, se afirmó que las reformas propuestas

94. *Idem.*

95. *Idem.*

96. *Idem.*

97. Procesos Legislativos, Dictamen de Revisora, Cámara de Senadores, México, 27 de abril de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

tenían como objetivo primordial la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria lograra hacer efectiva la implementación de la plataforma tecnológica la cual reduciría costos en la recaudación y coadyuvaría en el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes.

En cuanto a la fecha de cumplimiento el ARTÍCULO SEXTO de las disposiciones Transitorias de la Ley del IVA, contenido en el Dictamen del 18 de abril de 2006, se estableció que la fecha para proporcionar la información mensual a que se refiere el artículo 32, fracción VIII de la Ley del IVA sería a partir del día 17 de octubre de 2006⁹⁸.

Posteriormente, en el punto 5.1.12 la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2007, publicada el 25 de abril de ese año, estableció un nuevo calendario para presentar la información relativa a la DIOT⁹⁹:

Fecha en que se debía presentar la DIOT conforme a la RMF de 2007.	
Información correspondiente al mes de:	Presentación:
Enero de 2007	Julio de 2007
Febrero de 2007	Julio de 2007
Marzo de 2007	Julio de 2007
Abril de 2007	Julio de 2007
Mayo de 2007	Julio de 2007
Junio de 2007	Julio de 2007
Julio de 2007	Septiembre de 2007
Agosto de 2007	Septiembre de 2007

98. Cfr. Procesos Legislativos, Dictamen de Origen, Cámara de Diputados, México, 18 de abril de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

99. **Figura.** Fecha en que se debía presentar la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal de 2007.

Fecha en que se debía presentar la DIOT conforme a la RMF de 2007.	
Información correspondiente al mes de:	Presentación:
Septiembre de 2007	Noviembre de 2007
Octubre de 2007	Noviembre de 2007
Noviembre de 2007	Enero de 2008
Diciembre de 2007	Enero de 2008

El punto 5.1.2. de la RMF para 2007 estableció que los contribuyentes podrían no relacionar individualmente a sus proveedores cuando sus transacciones no hubieran excedido el 10% del total de los pagos efectivamente realizados en el mes, ni fueran superiores a \$50,000.00 por proveedor. Además determinó que no se considerarían incluidos dentro de dicho supuesto los gastos por consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres.

La obligación en términos de la Ley del IVA y la RMF consiste en la presentación mensual de sus proveedores, sean nacionales o extranjeros, de manera individual, o global, mediante el formato establecido por la autoridad.

1. Forma de Presentación

La información correspondiente a la DIOT debe presentarse a través del Portal del Servicio de Administración Tributaria mediante el formato electrónico A-29 “Declaración Informativa de Operaciones con Terceros”¹⁰⁰, contenido en el programa electrónico homónimo, que se obtiene a través de la página de internet del Sistema de Administración Tributaria (<http://www.sat.gob.mx>).

Para dar cumplimiento a la obligación, la autoridad ha puesto a disposición del contribuyente los manuales tanto de instalación como de usuario, los cuales se pueden

100. Anexo 1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2007 publicada el 25 de abril de ese año.

consultar accediendo desde el “Índice Temático” de la página del SAT, en el apartado relativo a “Declaraciones Informativas”, seleccionando la opción “Declaración Informativa de Operaciones con Terceros” y la opción “Programa para elaborar y presentar la declaración informativa completa”.

La observación de estos manuales no es obligatoria en términos de la facultad reglamentaria, pero consideramos que su inobservancia dificulta el cumplimiento y puede ocasionar errores en la presentación de la declaración.

Para realizar la presentación de la DIOT, se requiere descargar en la computadora en uso el software DIOT_2011.exe, que se instalará automáticamente en la ruta del disco duro c:\dem_11\DIOTcompleta.

Para la instalación del programa, se debe ejecutar el software de acuerdo con las indicaciones contenidas en el “Manual de Instalación”¹⁰¹.

Una vez instalado el programa, se requiere introducir la información correspondiente al nombre, Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y Clave Única de Registro de Población (CURP) del contribuyente conforme al “Manual de Usuario”¹⁰² para posteriormente crear una nueva declaración y agregar la información respecto a los proveedores con los que el contribuyente tuvo relación comercial durante el mes de que se trate en cada declaración.

Cuando el contribuyente ha completado el vaciado en el programa de la información respecto a los proveedores con los que tuvo operaciones durante el mes, es necesario validar la información contenida en la declaración, conforme a lo indicado en el “Manual de Usuario”.

Posteriormente, se debe realizar el “encriptado” de la declaración, es decir el procedimiento para convertir los datos ingresados por el contribuyente en un archivo “txt” mediante la opción denominada “carga batch”.

La presentación de la declaración será a través del portal del SAT, siguiendo las pestañas Declaraciones>Informativas>DIOT, donde el contribuyente deberá ingresar con su RFC y clave para servicios digitales, que se debe obtener previamente ante las oficinas del SAT.

Cuando se ha ingresado al sistema para la presentación de la DIOT, se debe cargar la declaración que el contribuyente ha generado por cada mes a presentar, lo que generará un

101. A la vista en el Anexo 1 de este texto.

102. *Idem*.

acuse de recibo por cada declaración presentada.

De acuerdo con el SAT, los archivos en formato “txt” cuentan con la estructura necesaria para su aplicación e importación al sistema electrónico puesto a disposición del contribuyente, evitando la captura directa y en consecuencia, optimizando el tiempo invertido para la presentación en tiempo y forma de la DIOT.

Cabe mencionar que conforme a las reglas I.2.1.18. y I.4.5.1. de la RMF para 2014 publicadas en el DOF el 30 de diciembre de 2013 y Programa DIOT (2014) V.1.1.5., en tanto se tenga registrada la clave de IVA la declaración se debe presentar, aunque no se hayan tenido operaciones con proveedores, seleccionando la opción “la presenta sin operaciones” dentro del programa DIOT.

Como excepción, los contribuyentes que hagan capturas de más de 40,000 registros deberán presentar la información ante cualquier Administración Desconcentrada de Servicios al Contribuyente, en disco compacto (CD), o unidad de memoria extraíble (USB), los que serán devueltos al contribuyente después de realizar las validaciones respectivas.

Conforme a punto 4.5.1. de la RMF para 2018, los contribuyentes deben proporcionar la información, durante el mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

Consideramos que para el contribuyente puede resultar complicado el oportuno cumplimiento a través de estos renovados mecanismos, así como por el lenguaje técnico utilizado en los manuales disponibles, lo que muchas de las veces dan lugar a incumplimiento de la norma o cumplimiento con errores, lo que puede volver al contribuyente acreedor de una multa.

2. Elementos

Para exponer los elementos que debe contener la Declaración objeto de nuestro estudio, a continuación se muestra un ejemplo de DIOT presentada ante la autoridad fiscal mediante al Programa Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.

Recordemos que como primer paso se debe introducir la información relativa a los generales del contribuyente, como son nombre o razón social, RFC y CURP; así como el ejercicio al que corresponde la declaración¹⁰³:

DATOS DE IDENTIFICACIÓN



Registro Federal de Contribuyentes	██████████
Clave Única de Registro de Población	
Ejercicio	2015
Apellido Paterno	
Apellido Materno	
Nombre(s)	
Denominación o Razón Social	

Como segundo paso, se debe indicar si la declaración se presenta con operaciones o no, si se trata de una declaración normal o complementaria y a qué mes corresponde¹⁰⁴:

DATOS GENERALES



Declaración Informativa de Operaciones con Terceros	La presenta con datos
Tipo de Declaración	Normal
Número de Operación o Folio Anterior	
Fecha de presentación Anterior	
Periodicidad	Mensual
Periodo	Julio

103. **Figura.** Que representa los datos de identificación del contribuyente que se deben proporcionar en la DIOT.

104. **Figura.** Que representa los datos generales de la declaración que debe contener la DIOT.

Posteriormente, se debe capturar la información relativa a los proveedores, como el tipo de tercero (si se trata de un proveedor nacional o proveedor extranjero), el RFC tratándose de proveedores nacionales, y Número de Identificación Fiscal (Id Fiscal), país de residencia y nacionalidad tratándose de proveedores extranjeros.

Respecto a los proveedores, el punto 4.5.2. RMF para 2018 establece que los contribuyentes pueden no relacionar individualmente a sus proveedores en la información, hasta por un monto que no exceda del 10% del total de los pagos efectivamente realizados en el mes, sin que en ningún caso el monto de alguna de las erogaciones incluidas en dicho porcentaje sea superior a \$50,000 pesos por proveedor. Estos proveedores se consideran proveedores globales.

Finalmente se presenta la información relativa a las operaciones realizadas durante el mes que se está informando, como son:

- A. Tipo de operación.
- B. Valor de los Actos o Actividades Pagados a la Tasa del 16% de IVA.
- C. Monto del IVA pagado no acreditable: conforme al punto 4.5.2. de la primer RMF para 2018, en el campo se deberán anotar las cantidades que fueron trasladadas al contribuyente, pero que no reúnen los requisitos para ser considerado IVA acreditable, por no ser estrictamente indispensables, o bien, por no reunir los requisitos para ser deducibles para el ISR.
- D. Valor de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 16% de IVA.
- E. Valor de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios por los que no se pagara el IVA. (Exentos)
- F. Valor de los demás actos o actividades pagados a la tasa del 0% de IVA.
- G. Valor de los actos o actividades pagados por los que no se pagara el IVA. (Exentos)

La siguiente imagen corresponde al apartado referente a los datos de identificación de las operaciones realizadas por el contribuyente¹⁰⁵:

INFORMACIÓN DE IDENTIFICACIÓN DEL PROVEEDOR O TERCERO		
Tipo de tercero	Proveedor Nacional	
Tipo de operación	Arrendamiento de Inmuebles	
RFC	[REDACTED]	
Número de ID Fiscal		
Nombre del Extranjero		
País de residencia		
Nacionalidad		
INFORMACIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO		
Valor de los actos o actividades pagados a la tasa del 15% ó 16% de IVA	10000	
Valor de los actos o actividades pagados a la tasa del 15% de IVA		
Monto del IVA pagado no acreditable a la tasa del 15% ó 16% (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas)		
Valor de los actos o actividades pagados a la tasa del 10% u 11% de IVA		
Valor de los actos o actividades pagados a la tasa del 10% de IVA		
Monto del IVA pagado no acreditable a la tasa del 10% u 11% (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas)		
Valor de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 15% ó 16% de IVA		
Monto del IVA pagado no acreditable por la importación a la tasa del 15% ó 16% (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas)		
Valor de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios a la tasa del 10% u 11% de IVA		
Monto del IVA pagado no acreditable por la importación a la tasa del 10% u 11% (correspondiente en la proporción de las deducciones autorizadas)		
Valor de los actos o actividades pagados en la importación de bienes y servicios por los que no se pagará el IVA (Exentos)		
Valor de los demás actos o actividades pagados a la tasa del 0% de IVA		
Valor de los actos o actividades pagados por los que no se pagará el IVA (Exentos)		
IVA Retenido por el contribuyente	1067	
IVA correspondiente a las devoluciones, descuentos y bonificaciones sobre compras		

105. **Figura.** Que representa los datos de identificación de las operaciones realizadas por el contribuyente que debe contener la DIOT.

La DIOT consiste en la obligación que tiene el contribuyente vinculado respecto del IVA, de proporcionar de manera mensual la información relativa a las operaciones que realizó con sus proveedores durante el mes que se trate, desglosando dicha información de acuerdo al tipo de proveedor, el valor de los actos realizados y la tasa aplicable.

Observamos que la información que se presenta a través de la DIOT es parte de la información que el contribuyente presenta a la autoridad a través de la declaración mensual del IVA e ISR y mediante la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet, por lo que la información que ésta declaración accesoria no puede ser relevante para la autoridad fiscal.

Así mismo, es notorio que la forma de presentación a través de mecanismos modernos dificulta el cumplimiento de la obligación para determinados contribuyentes con menor experiencia en el uso de dispositivos y programas electrónicos, lo que podría ocasionarles consecuencias negativas, como se expondrá en el siguiente capítulo de este texto.

CAPÍTULO IV. Efectos de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros

De acuerdo con el Dictamen de Origen, la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT) surgió con el propósito de incentivar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales a través de mejores servicios, así como contar con información oportuna en las declaraciones del Impuesto al Valor Agregado (IVA) y aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización

La DIOT es una herramienta que permite a la autoridad verificar la información respecto a los proveedores que cada contribuyente ha considerado para la determinación del pago del IVA.

Mediante la DIOT se presenta de manera clasificada la información relativa a los proveedores de cada contribuyente, ya sea por origen, como nacionales o extranjeros; por el tipo, ya sea individual o global, así como la tasa que se aplicó a las operaciones realizadas con cada proveedor, el monto de las operaciones y el impuesto generado.

A continuación, presentamos los principales efectos del cumplimiento los sujetos activos y pasivos que intervienen en esta obligación.

Para comenzar debemos recordar que las obligaciones *lato sensu* se entienden como el vínculo jurídico entre dos personas y pueden estar sujetas a modalidades como el término y la condición.

El término es un acontecimiento futuro y de realización cierta que suspende la exigibilidad de la obligación o la extingue.

La condición es un acontecimiento futuro y de realización incierta que suspende el nacimiento o resolución de una obligación; las condiciones pueden ser suspensivas o resolutorias.

De acuerdo con los artículos 1938, 1939 y 1940 del Código Civil Federal¹⁰⁶, la obligación es condicional cuando su existencia o su resolución dependen de un acontecimiento futuro e incierto. La condición es suspensiva cuando de su cumplimiento depende la existencia de la obligación, y es resolutoria cuando cumplida resuelve la

106. Última reforma publicada en el DOF el 19 de enero de 2018.

obligación volviendo las cosas al estado que tenían, como si esa obligación no hubiere existido.

1. Conforme a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018¹⁰⁷

El Doctor Hugo Carrasco define a la miscelánea fiscal como un <<conjunto de reglas de carácter general y disposiciones que constantemente pronuncia la SHCP en el transcurso del ejercicio fiscal>>¹⁰⁸ y además advierte que <<esta práctica es grave y se ha tornado peligrosa, pues con pretexto de dictar normas reglamentarias de las disposiciones jurídico-fiscales se rebasan éstas, lo que es contrario al principio de legalidad y seguridad jurídica>>.¹⁰⁹

A continuación, exponemos algunas consecuencias que la omisión en la presentación de la DIOT genera y que están previstas en puntos de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2018:

- De acuerdo con el punto 2.3.4., para los efectos del artículo 22, primer párrafo del CFF y la regla 2.3.9., los contribuyentes del IVA solicitarán la devolución de las cantidades que tengan a su favor, utilizando el FED¹¹⁰. El último párrafo determina que, para los efectos de la regla, los contribuyentes deberán tener presentada con anterioridad a la fecha de presentación de la solicitud de devolución, la DIOT correspondiente al periodo por el cual se solicita dicha devolución.

Observamos que haber presentado previamente la DIOT es una condición resolutoria para que el contribuyente pueda solicitar la devolución de los saldos a favor del IVA. Es decir, se trata de una determinación contenida en una norma de carácter administrativo que

107. Publicado en el DOF el 23 de diciembre de 2016.

108. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, p. 139.

109. *Idem*.

110. Formato Electrónico de Devoluciones, disponible en el Portal del Servicio de Administración Tributaria, acompañado de los anexos 7 y 7-A, según corresponda, disponible en la sección de Trámites del portal www.sat.gob.mx.

condiciona el ejercicio del derecho a solicitar la devolución del IVA que el contribuyente hubiera pagado a su favor, el cual está contenido en una norma formal y materialmente legislativa.

La DIOT también es un requisito indispensable para solicitar la compensación de las cantidades que se tengan a favor en el pago de impuestos:

- En cuanto a la compensación de las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar, el numeral 2.3.11. establece que los contribuyentes la podrán realizar siempre que además de cumplir con los requisitos a que se refieren dichos preceptos, hayan manifestado el saldo a favor y presentado la DIOT, con anterioridad a la presentación de la declaración en la cual se efectúa la compensación.

La RM también contiene exenciones de la presentación de la DIOT:

- El punto 2.7.3.9. libera a las personas físicas que elaboren y enajenen artesanías y que se les efectúe retención del impuesto, de cumplir con la obligación de presentar las declaraciones mensuales de pago del IVA, así como, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las operaciones con sus proveedores. solicitadas en la DIOT, contenido en el Anexo 1.
- Asimismo, el punto 2.7.6.2. exime a las personas físicas, por cuya cuenta y orden realicen cobros las personas morales de cumplir con la obligación de presentar la información mensual de operaciones con terceros a cargo de personas físicas, solicitada en la DIOT, contenido en el Anexo 1, así como de la declaración informativa de clientes y proveedores.

En conclusión, la DIOT es un deber administrativo cuyos efectos condicionan el ejercicio de derechos derivados del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), que son la devolución y compensación de impuestos, por lo que estos puntos resultan contrarios al derecho fundamental de legalidad tributaria.

2. Sanción

Otro de los efectos que tiene la DIOT es que cuando su cumplimiento es omiso o erróneo conlleva una sanción.

La sanción es una figura que se encuentra presente desde los primeros sistemas de Derecho a la que con el transcurso del tiempo se le han asignado principios con los que debe cumplir para que su aplicación sea conforme a la ley, independientemente de la materia a la que pertenezca.

A continuación, presentamos una breve exposición de las características de la sanción de acuerdo a distintos sistemas de Derecho¹¹¹:

- Código Hammurabi (Babilonia, s. XXIII a. de J.C.): Que permitía la venganza privada con la única limitación del talión (talis: lo mismo o semejante), y el carácter sacerdotal de la punición que distinguía entre dolo, culpa y caso fortuito.
- Leyes Mosaicas (Israel, s. XIV a. de J. C.): El delincuente merece respeto pues no ha perdido la calidad de hombre, merecedor de respeto y amor por ser imagen de Dios. La sanción debe aplacar a la divinidad ofendida, purificar al delincuente y reinsertarlo en la vida.
- Leyes de Manu (India, s. XI a. de J. C.): La pena tenía efectos vindicatorios pero la ley no era aplicada por igual por la existencia de las castas.
- Zend Avesta (Persia, s. XI a. de J. C.): Distinguió la intención, la negligencia y el caso fortuito. Consideraba que la pena tenía fines expiatorios.
- Legislación de Licurgo (Esparta, s. IX u XVIII a de J. C.): De espíritu heroico, imponía penas severas a los soldados, sancionaba el celibato y la piedad para el esclavo, se ordenaba la muerte a los neonatos deformes, y consideraba a la destreza en el hurto como causa de impunidad.

111. Cfr. CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, Responsable académico, Introducción al Estudio del Derecho Penal, Proyecto PAPIME, La enseñanza del Derecho Penal a través de las nuevas tecnologías, UNAM, México, 2004, <<http://v880.derecho.unam.mx/papime/IntroduccionalDerechoPenalVol.I/cinco-seis.htm>>, [18-enero-2018].

- Leyes Draconianas (Atenas, s. VII a de J. C.): De excesiva severidad en la pena que sólo era la de muerte para todos los delitos, los que distinguió ya entre públicos y privados.
- Leyes de Zaleuco (Locris, Crotona y Sibaris, s. VII a. de J. C.): La pena era de carácter simbólico y se relacionaba con el motivo que originó al delito.
- Legislación de Solón (Atenas, s. VI a. de J. C.): El Estado estableció benignidad para los delitos privados, salvo en lo tocante al homicidio. Se reconoció la facultad a los jueces para juzgar por acciones no tipificadas, con base en la equidad¹¹².

De la anterior reseña podemos apreciar que desde el siglo XXIII a. de J.C. se reconocieron los elementos que permitían individualizar la pena de manera adecuada, y que desde el siglo XIV a. de J.C. se estableció el carácter reparador de la sanción, tanto para el delincuente como respecto al daño causado.

Además, podemos observar que el respeto a los derechos humanos ha figurado desde los primeros sistemas, a través de la aplicación del derecho de proporcionalidad entre el delito cometido y la pena impuesta, así como el derecho a la fundamentación y motivación del acto que da origen a la sanción.

De acuerdo con Heiko Lesch, <<mediante la pena se tiene que conseguir que el sujeto logre un contrapeso frente a los impulsos que le invitan a delinquir; estos tienen que ser superados, de tal forma que la arbitrariedad sea determinada psicológicamente de acuerdo con la ley>>¹¹³.

Para Francesco Carnelutti <<la restitución se resuelve en el sacrificio de un interés idéntico, y la pena, en el sacrificio de un interés diferente comparado con el que ha de sacrificarse, según el precepto; así pues, la sanción tiene carácter de satisfacción y a pena carácter aflictivo>>¹¹⁴.

También de acuerdo con Francesco Carnelutti, <<para que la sanción consiga la imposición del precepto mediante la creación de un interés por la obediencia, es necesario,

112. Cfr. CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, op. Cit.

113. Cfr. LESCH, Heiko H., *La Función de la Pena*, trad. por Javier Sánchez- Vera Gómez-Trelles, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000, pp. 42 y 43.

114. CARNELUTTI, Francesco, *Teoría General del Derecho, Metodología del Derecho*, Granada, trad. por Posada, Carlos G., Granada, Comares, 2003, p. 66.

naturalmente, que quien sienta la tentación de desobedecer tenga la seguridad de que la sanción ha de actuar en cuanto desobedezca>>¹¹⁵.

Para Eduardo García Máynez <<la sanción puede ser definida como consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Como toda consecuencia de derecho, la sanción encuéntrase (sic.) condicionada por la realización de un supuesto. Tal supuesto tiene carácter secundario, ya que consiste en la inobservancia de un deber establecido en una norma a cargo del sujeto sancionado. La obligación cuyo incumplimiento representa el supuesto jurídico de la sanción, deriva a su vez de otro supuesto, al que lógicamente corresponde el calificativo de primario>>¹¹⁶.

Es decir, la sanción es la consecuencia jurídica contenida en una norma de carácter secundario por el incumplimiento de una obligación, que tiene la finalidad de reparar el daño¹¹⁷ causado y busca crear un contrapeso frente a los impulsos ilegales del sujeto, para lograr que su comportamiento se desarrolle de acuerdo con lo previsto por la norma principal.

En materia tributaria, el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal Federal (CFF) establece que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del mismo Código son accesorios de las contribuciones y participan de su misma naturaleza; es decir, como <<prestaciones en dinero o en especie que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir gastos públicos>>¹¹⁸.

Margarita Lomelí opina que la multa (entendida como sanción), no es un mero accesorio del crédito fiscal, pues representa <<una sanción que como tal tiene sus propias características, por lo que no es técnicamente correcto el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor que considera a las sanciones como accesorias de las contribuciones y

115. CARNELUTTI, Francesco, *op. cit.*, p. 66.

116. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 65ª. ed., México, Porrúa, 2013, p. 295.

117. Conforme al Artículo 2108 del Código Civil Federal publicado en la Gaceta Oficial el 19 de enero de 2018, se entiende por daño la pérdida o menoscabo sufrido en el patrimonio por la falta de cumplimiento de una obligación.

118. FRAGA, Gabino, *op. cit.*, p.316.

de la misma naturaleza que éstas>>¹¹⁹, por lo que reconoce a la sanción como una figura independiente.

En nuestro sistema legal se ha reconocido la naturaleza jurídica de la multa como aquella que repara al daño, reinserta al infractor de manera funcional en la sociedad y establece el ejemplo coactivo para incentivar el cumplimiento de los demás ciudadanos.

Miguel Ángel García Domínguez escribe que la infracción fiscal <<es una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica, por un órgano de la administración>>¹²⁰.

Para Emilio Margáin <<la multa tiene con finalidad el castigar toda violación que se comete a las disposiciones fiscales, en especial aquellas que traen o puedan traer consigo un daño económico al erario>>¹²¹.

De acuerdo con los autores citados, la multa busca reinsertar socialmente al infractor y <<producir un efecto en el ánimo del contribuyente para que recapacite sobre los actos que al margen de la ley puede llegar a realizar en perjuicio de la hacienda pública>>¹²² para que su comportamiento cotidiano se desenvuelva en el marco de las disposiciones legales.

En su aspecto coactivo la multa tiene la función de castigar toda violación que se cometa a las disposiciones fiscales y la de intimidar a los demás obligados para que cumplan con sus obligaciones tributarias.

El lado coactivo de la norma radica en el castigo intimidatorio¹²³ generalmente en

119. LOMELÍ CERREZO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 5ª. ed., México, Porrúa, 2002, p. 182.

120. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, México, Cárdenas, 1982, p. 73.

121. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, 2ª. ed, México, Porrúa, 1998, p. 211.

122. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, op. cit, 2ª. ed, México, Porrúa, 1998, p. 201.

123. Conforme al artículo 22 de la CPEUM publicada en el DOF el 15 de septiembre de 2017, <<Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales [...]>>.

dinero, previsto en norma jurídica y determinado en ley e impuesto mediante un acto administrativo al particular o al servidor público.

La multa por omitir la presentación de la DIOT cumple con la función intimidatoria ya que los que incurren en la conducta prevista son acreedores de una sanción económica, sin embargo, imponer esta multa no repara el daño que la autoridad atribuye a esta omisión, quizá solo contribuye al gasto público.

Al respecto, desde principios del siglo Otto Mayer reconoce el efecto recaudatorio que pueden tener las sanciones pues expresa que <<la multa no solamente constituye un daño que se inflige al culpable, sino que también existe una ventaja para el Tesoro Público; el fisco debe beneficiarse con ella, por lo que la multa tiene cierta afinidad con un crédito del Derecho Civil>>¹²⁴.

El autor italiano G. de Francisci Gerbino sostiene que <<es erróneo considerar que las multas impuestas por contravenciones administrativas y fiscales tengan un “carácter financiero”, puesto que estas multas no tienen por fin procurar una entrada al Estado, sino más bien tienden a reparar un daño ya hecho a éste, o a evitar que el daño se haga, y funcionan como verdaderas y propias penas>>¹²⁵.

Para Emilio Margain <<las multas nunca deben tomarse en cuenta como importante fuente de recursos, pues su finalidad es otra; castigar toda infracción para evitar nuevas violaciones. Sin embargo, en países como en México, cuando las infracciones por parte de los contribuyentes están a la orden del día, la recaudación por concepto de multas supera buen número de impuestos especiales en su rendimiento>>¹²⁶.

Para el Doctor Hugo Carrasco una multa es la <<sanción de carácter económico impuesta por infracción a una norma legal; el fin primordial de su imposición es castigar la transgresión a las disposiciones legales, con carácter ejemplificativo e intimidatorio y no

Por otra parte, conforme a la Real Academia Española el concepto de tormento se refiere a la acción de atormentar, que consiste en causar, aflicción, disgusto o enfado.
<http://dle.rae.es/>

124. Cfr. LOMELÍ CEREZO, Margarita, *op. cit.*, p. 177.

125. Cfr. LOMELÍ CEREZO, Margarita, *op. cit.*, p. 178 y 179.

126. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *op. cit.*, 2ª. ed, México, Porrúa, 1998, p. 213.

recaudatorio>>¹²⁷.

Conforme a los autores estudiados, la finalidad de la multa debe ser principalmente reparadora de manera proporcional al daño, con la finalidad de incentivar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Ahora bien, uno de los efectos de la declaración objeto de nuestro estudio es una multa que se originó por medio de un Dictamen¹²⁸ y se encuentra prevista en la fracción XXVI de los artículos 81 y 82 del CFF:

Artículo 81. Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias:

[...]

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

[...]

La infracción a las personas que no presenten la información correspondiente al pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, se encuentra prevista en el artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal Federal:

Artículo 82. A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos o información y con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias, a que se refiere el artículo 81 de este Código, se impondrán las siguientes multas:

[...]

XXVI. De \$10,370.00 a \$20,740.00, a la establecida en la fracción XXVI. En caso de reincidencia la multa aumentará al 100% por cada nuevo incumplimiento.

[...]

127. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, p. 140.

128. Procesos Legislativos, Dictamen de Origen, Cámara de Diputados, México, 18 de abril de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

Inicialmente el rango de la sanción para el contribuyente iba de \$7,750.00 a \$15,500.00, de acuerdo con la RMF para 2005, publicada en el DOF el 6 de abril de 2006. Si bien los aumentos a la multa no cuentan con una exposición de motivos en específico, consideramos que se deben a la actualización de las cantidades por el transcurso del tiempo.

La obligación surgió con el propósito de incentivar al contribuyente con el cumplimiento de sus obligaciones a través de mejores servicios, así como contar con información oportuna de las personas y conceptos sobre los cuales se presentan las declaraciones del impuesto al valor agregado en cuanto a acreditamientos, traslados, tasas, clientes y proveedores, logrando así aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización¹²⁹.

Consideramos que la finalidad de origen de la multa impuesta por omitir la presentación de DIOT era intimidatoria, pero como se ha visto no ha logrado disminuir el incumplimiento y ha resultado meramente recaudatoria.

A través de consultas a la autoridad mediante el sistema de Infomex¹³⁰, advertimos que la aplicación de la sanción de 2011 a 2015 se puede considerar que fue estable¹³¹.

En la misma información observamos que respecto al ejercicio de 2011, durante el ejercicio 2012 se disminuyó el porcentaje de contribuyentes sancionados.

Respecto al año 2012, <<la Subprocuraduría de Asesoría y Defensa del Contribuyente destacó que 10 de los 16 casos [estaban] relacionados con multas impuestas por el SAT por el supuesto incumplimiento de los contribuyentes en la presentación de declaraciones informativas relacionadas con impuestos federales>>¹³². En cuanto al IVA, de cada diez casos, siete correspondían a multas por omisión de la DIOT.

129. Cfr. Procesos Legislativos, Dictamen de Origen, Cámara de Diputados, México, 18 de abril de 2006, <<http://legislacion.scjn.gob.mx>>, [18-enero-2018].

130. Para más información ver el Anexo 2 que contiene la información obtenida del sistema Infomex, ahora Plataforma Nacional de Transparencia Gobierno Federal, en la página <https://www.infomex.org.mx/>

131. Para más información ver el Anexo 3 que contiene las Gráficas Elaboradas con la Información Obtenida del Sistema Infomex.

132. La PRODECON Presume Efectividad, en Expansión, 21 de febrero de 2012, <<http://www.cnnexpansion.com/economia/2012/02/21/prodecon-gana-juicios-contr-el-sat>>, [22-febrero-2018].

De acuerdo con la información obtenida consideramos que la obligación no cumple con su teleología de incentivar al contribuyente con el cumplimiento de sus obligaciones para aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización.

Contrario a lo planteado, consideramos que la finalidad de la multa impuesta por omisión en la presentación de la DIOT es meramente económica, pues con su aplicación únicamente se ha logrado recaudar¹³³, mas no se cumple la finalidad con la que la obligación surgió.

Así mismo consideramos que es una multa excesiva y no está correctamente motivada. Es excesiva ya que el monto mínimo que se impone es por la cantidad de \$10,370.00, lo que para el año 2018 representa de 117.36 salarios mínimos generales¹³⁴ del año. Así mismo, no está correctamente motivada porque como en la mayoría de los casos, la autoridad impone la multa mínima y con fundamento en la jurisprudencia omite establecer los motivos que lo llevaron a tomar esa decisión.

La jurisprudencia mencionada establece que los elementos como la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor y la reincidencia <<sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor>>¹³⁵ por lo que << la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima>>¹³⁶.

Al respecto Emilio Margaín escribió que <<la imposición de la multa mínima no elimina la garantía de que la autoridad administrativa debe motivar su acto, pues ello sería

133. Para más información ver el Anexo 3 que contiene las Gráficas Elaboradas con la Información Obtenida del Sistema Infomex.

134. De acuerdo con la Comisión Nacional de los Salarios Mínimos, el salario mínimo general vigente a partir del 1o. de diciembre de 2017 es de \$88.36 pesos diarios. Resolución publicada en el DOF el 21 de diciembre de 2017.

135. Jurisprudencia 192 796, 9a. Época, tss. X, diciembre de 1999, p. 219.

136. *Idem*.

inconstitucional>>¹³⁷.

Para Adolfo Arrijoja <<el Código actual ignora por completo las condiciones económicas en las que el contribuyente- infractor pueda encontrarse y aunque atiende a la importancia de la infracción y a los casos de reincidencia, su principal preocupación se centra en la prontitud con la que las multas sean pagadas. Aparece bastante claro que el espíritu rector de estas disposiciones no es el de justicia sino el que deriva de un simple ánimo recaudatorio>>¹³⁸.

Por lo que la determinación de multa impuesta por omitir la presentación de la DIOT resulta inconstitucional, ya que la autoridad al imponer el monto mínimo que contempla el rango previsto en la ley para determinar la sanción omite expresar las razones por las que impone dicho monto, por lo que la determinación no está motivada.

Después del análisis realizado hemos podido observar los vicios o carencias de la multa que se origina por omitir la presentación de la declaración objeto de nuestro estudio. Debido a estas situaciones y el alto grado de imposición de la multa por omitir la presentación de la DIOT, los contribuyentes han acudido ante la PRODECON para recibir de forma gratuita y sencilla, servicios de asesoría y consulta, defensoría y representación, así como, seguimiento a los procedimientos de queja o reclamación contra actos de las autoridades fiscales federales que vulneren los derechos de los contribuyentes.

La PRODECON inició procesos¹³⁹ jurisdiccionales que han derivado en criterios favorables a los Derechos de los contribuyentes; muestra de ellos son dos sentencias favorables que describimos a continuación¹⁴⁰:

137. MARGAÍN Manautou, Emilio, Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano, p. 125.

138. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, Op. cit., p. 427.

139. <<Para hacer mención de los procesos tramitados en el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa resulta más correcto el uso de la voz proceso y no la de procedimiento, ya que el proceso está constituido por un conjunto de procedimientos>>. ARMENTA CALDERÓN, Gonzalo y Armenta Hernández Gonzalo, Justicia Fiscal y Administrativa, Una Visión Procesal, México, 2010, p. 1.

140. Para mayor información, ver Anexo 4 que contiene las Resoluciones Emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Primer expediente:

- El 21 de octubre de 2011 se presentó demanda de nulidad respecto de varios créditos fiscales originados por multas impuestas ante la omisión en la presentación de la DIOT a requerimiento de la autoridad, determinados en la cantidad de \$8,410.00 cada uno.
- La parte demandante argumentó que las multas impugnadas eran ilegales por carecer de debida fundamentación y motivación, pues la autoridad se fundamentó en la fracción XXVI de los artículos 81 y 82 del CFF.

La fracción XXVI del artículo 81 establece como una infracción a las obligaciones de los contribuyentes, no proporcionar la información de sus proveedores a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores. Mientras que la fracción XXVI del artículo 82 establece el monto que corresponde a la multa correspondiente.

- La autoridad argumentó que <<no impuso multas por incumplimiento al requerimiento de obligaciones omitidas, sino por el incumplimiento a sus obligaciones fiscales que le fueron requeridas y que notoria posterioridad (sic) al pazo señalado por la ley presentó (sic)>>¹⁴¹.
- El Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) resolvió que la conducta sancionada consistía en no cumplir en el plazo establecido en el requerimiento, sin embargo, la conducta no constituía una infracción prevista en las disposiciones citadas, por lo que se actualizó la causa de nulidad contemplada en el artículo 51, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

En cuanto a este expediente, consideramos que la autoridad realizó una interpretación extensiva de la ley al sancionar por extemporaneidad en el cumplimiento de la obligación, ya que el artículo respectivo no contempla como infracción el cumplimiento a requerimiento de la autoridad. Por lo tanto, la autoridad actuó en contravención a lo

141. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Novena Sala Regional Metropolitana, 16 de enero de 2011, Expediente 26626/11-17-09-3, pp. 3 y 4, Magistrado Instructor Lic. María Elena Áurea López Castillo.

dispuesto en el artículo 5 del CFF que establece la interpretación estricta de las normas tributarias.

Segundo expediente:

- El 3 de enero de 2012 se presentó demanda de nulidad respecto de las resoluciones que daban lugar a varios créditos fiscales por el monto de \$16,840.00, por no cumplir con la obligación de presentar la DIOT en el plazo establecido en el requerimiento. El 3 de febrero la autoridad demandada al contestar se allanó las pretensiones de la parte actora.
- El Tribunal declaró la nulidad de las resoluciones impugnadas por violar los artículos 14 y 16 de la CPEUM y 38 fracción IV del CFF, ya que <<se determinaron por no cumplir el plazo establecido en el requerimiento, sin embargo se soporta la sanción en preceptos que sancionan otra cosa>>¹⁴².

De este expediente resulta relevante que la autoridad allanó a las pretensiones de la parte actora, lo que muestra el impacto que la PRODECON puede tener en las determinaciones de la autoridad y confirma que la imposición de sanciones por cumplimiento extemporáneo respecto de la DIOT es ilegal.

Además de controvertir la imposición de multa por presentación extemporánea de la DIOT, se trató de controvertir la multa impuesta por omitir la presentación de la DIOT, resultado de ello son varias jurisprudencias que comentaremos más adelante.

En estos procesos se argumentó que la obligación resultaba ambigua e incompatible con el presupuesto legal referente a la información de operaciones con proveedores.

Ya que los requerimientos emitidos por la autoridad sancionaban no presentar la información respecto a los terceros con que el contribuyente tuvo operaciones, fundamentándose en la fracción XXVI del artículo 81 del CFF que se refiere a la información de operaciones realizadas con los proveedores del contribuyente.

Debido a que la acepción “terceros” se refiere a un género de personas diferentes al contribuyente, pudiendo corresponder en un giro comercial, a empleados, clientes,

142. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Tercera Sala Regional Hidalgo México, 8 de febrero de 2012, Expediente 60/12-11-03-1, p. 4, Magistrado Instructor Lic. Héctor Octavio Saldaña Hernández.

proveedores, mientras que la norma se refiere exclusivamente a los proveedores; lo que presuntamente constituía una interpretación extensiva de la ley.

No obstante los Tribunales Colegiados de Circuito determinaron que <<si la autoridad tributaria requiere al contribuyente la información omitida de las operaciones realizadas “con terceros” y no “con sus proveedores”, en términos del precepto inicialmente citado, debe entenderse que se refiere a éstos, a los que designó con un nombre genérico, por lo que se configura la indicada infracción, pues no se advierte que exista incertidumbre acerca de a quién se hace referencia, que impida al obligado cumplir con lo solicitado>>¹⁴³.

Así mismo la Segunda Sala de la SCJN estableció que estas determinaciones <<no constituyen una aplicación extensiva de las normas en contravención al principio de aplicación estricta de las disposiciones fiscales [...] porque la referencia a las operaciones con “terceros” en el acto de autoridad, unido a la invocación de las normas indicadas, permiten conocer con plena certidumbre que la autoridad está requiriendo el cumplimiento de la obligación sólo respecto de las operaciones con proveedores, en tanto la alusión a “terceros” únicamente supone el uso de un término genérico, de suerte que tampoco se transgrede el principio de legalidad, en tanto que se citan los fundamentos legales aplicables y las causas que motivan la actuación de la autoridad, existiendo adecuación entre éstas y la hipótesis normativa>>¹⁴⁴.

Respecto a estos criterios, consideramos que la Corte lamentablemente incurrió en equívocos en cuanto a los conceptos que engloba la fracción VIII del artículo 32 de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, pues las actividades que en dicha fracción se enuncian, no son exclusivas para realización con los proveedores del contribuyente. Por lo que la norma

143. Jurisprudencia 160 469, Valor Agregado. Si se requiere al contribuyente información de las operaciones realizadas “con terceros” en términos del artículo 32, fracción VIII, de la Ley del impuesto correspondiente, debe entenderse que se refiere a la relativa a las efectuadas “con sus proveedores”. 10a. Época, ts. 5, p. 3727.

144. Jurisprudencia 2 009 667, Valor Agregado. El término “terceros” empleado en los requerimientos relacionados con la obligación contenida en el artículo 32, fracción VIII, De la Ley del impuesto relativo, no viola los principios de aplicación estricta de las disposiciones fiscales que imponen cargas o excepciones a éstas y de legalidad, 10a. Época, agosto de 2015.

no permite conocer con certeza que la información requerida se refiere solo a las operaciones con sus proveedores.

Los argumentos centrales fueron que, aunque el término empleado en el requerimiento fuera genérico, la conducta omisiva del contribuyente sí constituye la infracción. A continuación, presentamos los puntos relevantes de la contradicción de tesis y revisiones fiscales que dieron lugar a estos criterios, para ampliar la comprensión del tema.

Contradicción de Tesis 403/2014:

Esta contradicción determinó que la palabra ‘terceros’, conforme a su acepción contextual significa cualquier ‘persona que no es ninguna de dos o más de quienes se trata o que intervienen en un negocio de cualquier género’. Por lo que no es lo mismo referirse al proveedor que a terceros, dado que los distinguen características diferentes, por lo que la autoridad responsable extendió indebidamente los alcances de la norma.

No obstante, el Órgano jurisdiccional estimó que la Sala Fiscal estuvo en lo correcto al resolver de la manera en que lo hizo, pues la denominación utilizada carece de la relevancia jurídica que se pretende atribuirle. Aunque el término en el requerimiento fuera genérico, el contribuyente incurrió en la infracción por la que fue sancionado.

Revisión Fiscal 25/2012:

Se determinó que <<si bien en la fracción VIII del artículo 32 aludido no se hace mención expresa a la frase “información mensual de operaciones con terceros”, su propio texto evidencia que la obligación fiscal que refieren las multas impugnadas encuadra en la hipótesis contenida en el precepto en comento, pues se refiere a las declaraciones informativas mensuales de operaciones con los proveedores del contribuyente>>.

Aunque se argumentó que la motivación es indebida al no adecuarse a la infracción prevista en el artículo 81, fracción XXVI, del CFF, en relación con el numeral 32, fracción VIII, de la Ley del IVA, que establece como obligación la de presentar mensualmente la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del referido impuesto en las operaciones con los proveedores.

Se concluyó que el vocablo “terceros” empleado en la multa impugnada, no logra trascender a su legalidad, pues en ésta se encuentra debidamente señalado el motivo y causa

que la autoridad tomó en cuenta para estimar actualizada la hipótesis de infracción prevista en la norma, los cuales eran del conocimiento del contribuyente.

Revisión Fiscal 197/2011:

Se sostuvo que la obligación estaba correctamente fundamentada ya que la fracción sólo prevé un tipo de “terceros”, que son precisamente “los proveedores”, por lo que de ninguna manera puede generarse inseguridad e incertidumbre en perjuicio del actor, porque ello sólo ocurriría en el caso de que en la fracción se citaran varios tipos de terceros.

A pesar de que no consideramos exacta la equiparación que la Corte hace de los terceros con los proveedores, si consideramos que cuando la autoridad se fundamenta en los artículos 81 y 82 fracción XXVI del CFF, mismos que se refieren al artículo 32 fracción VIII del IVA, queda especificado que se refiere a la obligación que el contribuyente tiene respecto a sus proveedores y no a otra clase de tercero.

Si bien, <<en nuestro país la jurisprudencia es fuente del derecho, dada la obligatoriedad que la misma tiene para los órganos jurisdiccionales, en incluso con base en ella las autoridades administrativas orientan su actuación, en tanto que de no hacerlo el acto que llegaran a emitir sin apego a la jurisprudencia correría el riesgo de ser anulado>>¹⁴⁵, consideramos que los criterios emitidos por la Corte requieren adecuaciones a las condiciones del sistema jurídico actual por el transcurso del tiempo.

Los procesos que dieron origen a las jurisprudencias mencionadas estaban en lo correcto al denunciar la ilegalidad de la multa impuesta por omisión en la presentación de la DIOT, no obstante, los argumentos utilizados no fueron suficiente para evidenciar las verdaderas irregularidades y el impacto que dicha multa puede tener en el desarrollo de las actividades de los contribuyentes.

De acuerdo con nuestro análisis, el mejor medio para controvertir la multa impuesta por omisión en la presentación de la DIOT es mediante un proceso ante el TFJA¹⁴⁶.

145. LUCERO Espinoza, Manuel, *Teoría y Práctica del Contencioso Administrativo Federal*, México, Porrúa, 2015, pp. 231 y 232.

146. Como producto de un conjunto de iniciativas que tenían como eje principal el combate a la corrupción, a partir del 18 de julio de 2016 el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cambió su denominación a Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Para Manuel Lucero el proceso <<constituye un medio de control jurisdiccional de los actos de la Administración Pública, puesto que representa una instancia por medio de la cual los administrados pueden lograr la defensa de sus derechos e intereses, cuando se ven afectados por actos administrativos ilegales>>¹⁴⁷.

Con fundamento en la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el primer paso es la presentación de la demanda.

Para Gonzalo Armenta Calderón y Gonzalo Armenta Hernández, la demanda << [...] es el acto procesal mediante el cual un individuo puede ocurrir ante el órgano jurisdiccional, [...] solicitándole satisfaga su pretensión. A través de la demanda se ejercita la acción y se formula la pretensión.

Así, solo puede iniciar un juicio dentro del Contencioso Federal, quien se sienta afectado en su interés jurídico, y que desee se emita una resolución por parte del Tribunal declarando: a) la nulidad de un acto de autoridad desfavorable a un particular, b) el derecho de un particular a que la autoridad realice una conducta o se abstenga de otra; o c) la nulidad de un acto de autoridad favorable a un particular>>¹⁴⁸.

Para Emilio Margáin <<el demandante al acudir al juicio de nulidad, debe señalar cuáles es o son los vicios de ilegalidad de que adolece la resolución que se impugna y, por consiguiente, cuáles son los agravios que ellos le causan. No basta con exponer causales de ilegalidad sino que hay que demostrar las lesiones o perjuicios que el acto ocasiona. Si se está frente a un punto de derecho éste no está sujeto a prueba, pero si se está frente a situaciones de hecho no sólo hay que demostrar que el derecho le asiste al inconforme, sino que hay que aportar las pruebas idóneas para probar lo que se sostiene>>¹⁴⁹.

Una vez iniciado el juicio contencioso administrativo, salvo en los casos en que se ocasione perjuicio al interés social o se contravengan disposiciones de orden público, con el fin de asegurar la eficacia de la sentencia, el Magistrado Instructor podrá decretar la suspensión de la ejecución del acto impugnado, a fin de mantener la situación de hecho existente en el estado en que se encuentra, así como todas las medidas cautelares.

147. LUCERO Espinoza, Manuel, *op. cit.*, p. 18.

148. ARMENTA CALDERÓN, Gonzalo y Armenta Hernández Gonzalo, *op. cit.*, p. 47 y 48.

149. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Legitimidad*, 15^a. ed., Porrúa, 2013, p. 58.

Para el otorgamiento de la suspensión en caso de actos de determinación, liquidación, ejecución o cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos fiscales, solo procederá si se ha constituido o se constituye la garantía del interés fiscal ante la autoridad ejecutora

Debemos recordar que, en materia tributaria para acudir a la defensa ante las autoridades jurisdiccionales competentes, es necesario garantizar el valor del acto que se controvierte, conforme al principio de *solve et repete*.

De acuerdo con el artículo 141 del CFF, se requiere garantizar o en su defecto pagar las contribuciones y accesorios correspondientes al crédito determinado, antes de controvertir la resolución que les ha dado origen para garantizar el interés fiscal.

Dicha garantía se trata de la <<obligación que tiene la persona sancionada con multa de depositar el importe correspondiente en alguna entidad autorizada para el efecto y como presupuesto previo para objetar jurisdiccionalmente la sanción [impuesta] por la administración>>¹⁵⁰.

Se debe a que <<la administración requiere asegurar los efectos de la sentencia favorable a la misma, en el caso de que el fallo confirme la decisión gubernativa, precaviendo así una eventual insolvencia del obligado>>¹⁵¹.

Claramente es complicado para un contribuyente tener que garantizar o pagar el crédito derivado de la propia resolución que controvierte, cuando el propósito de cuestionarla es evitar pagar dicho crédito.

Al respecto Adolfo Arrijoja apunta que <<el Código Fiscal no toma en cuenta para nada las condiciones económicas del contribuyente y además busca desalentar la interposición de los recursos y medios de defensa legal que él mismo establece [...]; todo ello en un afán recaudatorio que parece derivar de una ingente necesidad por parte del Estado de procurarse recursos económicos rápidamente>>¹⁵².

Otro medio por el cual se puede controvertir una determinación de la autoridad tributaria es el Recurso de Revocación, en este medio no existe una autoridad tercera que dirima la controversia, sino que resuelve la propia autoridad que emitió el acto, procede entre otras,

150. OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *op. cit.*, p. 319.

151. *Ibidem*, p. 324.

152. ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *op. cit.*, p. 428.

contra resoluciones que determinen contribuciones o sus accesorios, y al interponer este medio de impugnación se suspende el efecto de la resolución impugnada hasta que se dicte la sentencia que ponga fin a la controversia.

Así podemos concluir que la DIOT se estableció con la finalidad de incentivar al contribuyente con el cumplimiento de sus obligaciones a través de mejores servicios y contar con información oportuna de las personas y conceptos, logrando aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización; sin embargo a través del análisis realizado, observamos que el establecimiento de la DIOT no incentiva al contribuyente ni proporciona mejores servicios para el cumplimiento de obligaciones, contrario a eso dificulta el cumplimiento de la obligación debido al renovado mecanismo que se implementó.

También observamos que la DIOT contiene información que está en poder de la autoridad desde el momento que se realiza la operación comercial, a través de la obligación que tienen los contribuyentes de expedir comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) y la obligación que tienen de llevar su contabilidad a través de medios electrónicos, por lo que la DIOT se vuelve de poca relevancia para el desarrollo de las funciones de fiscalización de la autoridad.

Además, la falta de presentación de la DIOT acarrea una sanción que resulta excesiva ya que el monto es alto comparado con el daño que la autoridad atribuye al no presentar la información relativa a sus proveedores a través del programa correspondiente y en el formato indicado.

Así mismo la falta de presentación de la DIOT genera consecuencias previstas en la RMF que condicionan el ejercicio de los derechos de compensación y devolución de los impuestos, los cuales derivan de la CPEUM.

Consideramos que la DIOT no cumple con la finalidad para que fue creada, es irrelevante y establecer cargas adicionales al contribuyente, por lo que es una obligación que no tiene razón de ser, por lo que nuestra propuesta es que se elimine la DIOT del catálogo de obligaciones de los contribuyentes que ya tengan la obligación de llevar contabilidad por medios electrónicos y de expedir CFDI.

Conclusiones

PRIMERA. Las disposiciones tributarias que contienen deberes secundarios y las que determinan las sanciones correspondientes al cumplimiento omiso o erróneo de estos deberes, deben cumplir con los derechos tributarios fundamentales.

Conforme a la fracción IV del artículo 31 de la CPEUM, es deber de los mexicanos contribuir al gasto público en los diferentes niveles de gobierno de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. A la par los contribuyentes tienen derechos fundamentales que han sido reconocidos en organismos internacionales y por la jurisprudencia de la SCJN, los que están protegidos de tal manera que su violación deja a los actos o disposiciones que los lesionan carentes de validez legal.

Ya que las sanciones son accesorios de las contribuciones que conforme al Código Fiscal por extensión tienen la misma naturaleza jurídica, por lo que consideramos que las disposiciones que se refieren a los accesorios de las contribuciones también deben de observar los derechos tributarios fundamentales.

SEGUNDA. La multa impuesta por no presentar DIOT no cumple con el principio de legalidad stricto sensu. Ésta circunscribe la actuación de la autoridad a lo permitido expresamente por la ley y limita el ejercicio del poder público al ordenamiento legal que lo rige.

En el aspecto tributario, la legalidad stricto sensu acredita y estructura la potestad tributaria ya que las contribuciones y sus accesorios deben estar previstos en ley.

La multa objeto de nuestro estudio proviene de una obligación accesoria al IVA, que resulta ilegal cuando se pretende cobrar por motivo de extemporaneidad ya que esa forma de incumplimiento de la norma tributaria no se encuentra prevista en el artículo en que la autoridad fundamenta la imposición de la multa, por lo que se actualiza una de las causas de nulidad previstas en el artículo 51 de la LFPCA.

TERCERA. La multa que se impone por no presentar la DIOT no cumple con el derecho fundamental de proporcionalidad tributaria.

Para que se cumpla con éste derecho, la ley que determina la forma de calcular el

impuesto debe permitir que se apliquen tasas o tarifas progresivas que permitan que la aportación al gasto público sea conforme a capacidad contributiva del contribuyente.

Para que se cumpla con el principio de proporcionalidad en el caso de las sanciones, en este caso una multa, es necesario que la ley que la contempla prevea un procedimiento que permita individualizarla de acuerdo a la capacidad contributiva del sujeto.

La multa objeto de nuestro estudio está fijada entre un mínimo y un máximo, si bien la jurisprudencia ha determinado que no es necesario motivar las razones por las que impone la multa mínima, consideramos no cumple con el derecho de proporcionalidad tributaria.

CUARTA. La DIOT cuenta con elementos que no cumplen con el derecho fundamental de equidad tributaria.

Para que se cumpla con éste derecho los contribuyentes que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma. Conforme a este derecho, las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos que se ubiquen en una situación distinta.

La norma sanciona por igual a todos los contribuyentes que no presentan la DIOT o la presentan con error, independientemente de su régimen fiscal y de que no todos los contribuyentes se encuentran en la misma situación en cuanto a las facilidades y los medios de que disponen para poder dar cumplimiento a sus deberes tributarios.

QUINTA. La DIOT no cumple con el derecho fundamental de comodidad que debe observarse en las disposiciones tributarias.

La DIOT se presenta a través de mecanismos renovados y que toman en cuenta la idea general de que cada contribuyente cuenta con una computadora personal para el cumplimiento de sus deberes tributarios, así como la facilidad para comprender los términos técnicos empleados en los manuales de instalación y de usuario puestos a disposición del contribuyente.

Considero que la implementación de la plataforma tecnológica solo convierte al contribuyente en un sujeto coadyuvante de la función fiscalizadora de la autoridad tributaria, lo que genera mayor complejidad y responsabilidad al contribuyente en su propia

fiscalización.

SEXTA. La información contenida en la DIOT no es relevante para la autoridad y la multa impuesta no es proporcional al daño causado.

De conformidad con los artículos 32 de la ley del IVA y 28 del CFF, el contribuyente tiene la obligación de llevar contabilidad a través medios electrónicos.

Así mismo, expedir comprobantes fiscales al momento de realizar la operación comercial, que es un elemento necesario para realizar el acreditamiento, la compensación o solicitar la devolución del impuesto pagado a favor.

Por lo que la información que el contribuyente presenta a través de la DIOT ya se encuentra en poder de la autoridad por otros medios y no se causa el daño que se le pretende atribuir al omitir presentar la información referente a los proveedores.

SÉPTIMA. La DIOT no cumple con la finalidad para la que fue creada.

Esta obligación surgió mediante decreto del 28 de junio de 2006 conformado por un conjunto de iniciativas que buscaban incentivar al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones a través de mejores servicios, así como contar con información oportuna de las personas y conceptos sobre los cuales se presentan las declaraciones del IVA, logrando así aumentar la base de contribuyentes y su eficaz fiscalización.

Conforme al dictamen de la Cámara Revisora, la DIOT serviría para implementar efectivamente la plataforma tecnológica y de esa forma reducir los costos de recaudación y coadyuvar en el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.

A través del sistema Infomex (ahora Plataforma Nacional de Transparencia), obtuvimos información que nos permitió observar que la incorporación de esta obligación no coadyuva en el cumplimiento voluntario de las obligaciones del contribuyente, pues conforme a la gráfica elaborada (a la vista en el Anexo 3 de este texto), éstos continuaron incumpliendo con sus obligaciones fiscales.

OCTAVA. Se trata de una determinación administrativa con efectos legislativos.

Omitir la presentación de la DIOT tiene efectos contemplados en la RMF que condicionan el ejercicio de derechos de compensación y devolución de los impuestos derivados del artículo 31, fracción IV, de la CPEUM.

Los contribuyentes del IVA que soliciten la devolución o compensación de impuestos pagados a su favor, podrán solicitarlo siempre que hayan presentado la DIOT.

Observamos como una declaración de carácter accesorio con información irrelevante para la autoridad, se vuelve relevante para el contribuyente al condicionar el ejercicio de derechos adquiridos.

NOVENA. La multa impuesta por omisión en la presentación de la DIOT es excesiva.

Los legisladores evaluaron la afectación que se causa a la autoridad no proporcionar la DIOT mediante el formato establecido y determinaron que para el año 2018 corresponde al monto de \$10,370.00 a \$20,740.00, lo que representa más de 117.36 Salarios Mínimos Generales.

Conforme al artículo 22 Constitucional están prohibidas las multas excesivas, sin embargo conforme a la jurisprudencia basta con que la ley establezca un mínimo y un máximo para que la multa no sea excesiva.

Sin embargo consideramos que cuando la multa mínima es notoriamente excesiva en cuanto al monto y se refiere a un daño inexistente como el caso de la multa por lo presentar DIOT, su aplicación es ilegal.

Además la última oración del artículo 82, fracción XXVI del CFF determina que en caso de reincidencia la multa aumentará al 100% por cada nuevo incumplimiento, consideramos que de acuerdo a una interpretación literal del precepto el monto de la multa se duplica al segundo mes de incumplimiento y así sucesivamente, lo que podría dar lugar a sanciones exorbitantes.

DÉCIMA. La imposición de la multa DIOT es relevante para el estudio del Derecho ya que durante el ejercicio 2012 la mayor parte de quejas recibidas en la PRODECON fueron respecto a la multa por no presentar DIOT, en consecuencia el organismo ha controvertido la multa.

Así mismo, la impugnación de la multa objeto de nuestro estudio dio lugar a diversas

jurisprudencias respecto al tema, lo que evidencia que este deber causa una afectación al contribuyente.

A n e x o s

Anexo1 Manual de Instalación y Manual de Usuario DIOT

Anexo2 Información Obtenida del Sistema Infomex

Anexo3 Gráficas Elaboradas Conforme a la Información
Obtenida del Sistema Infomex

Anexo4 Resoluciones Emitidas por el Tribunal Federal de
Justicia Administrativa

Anexo1

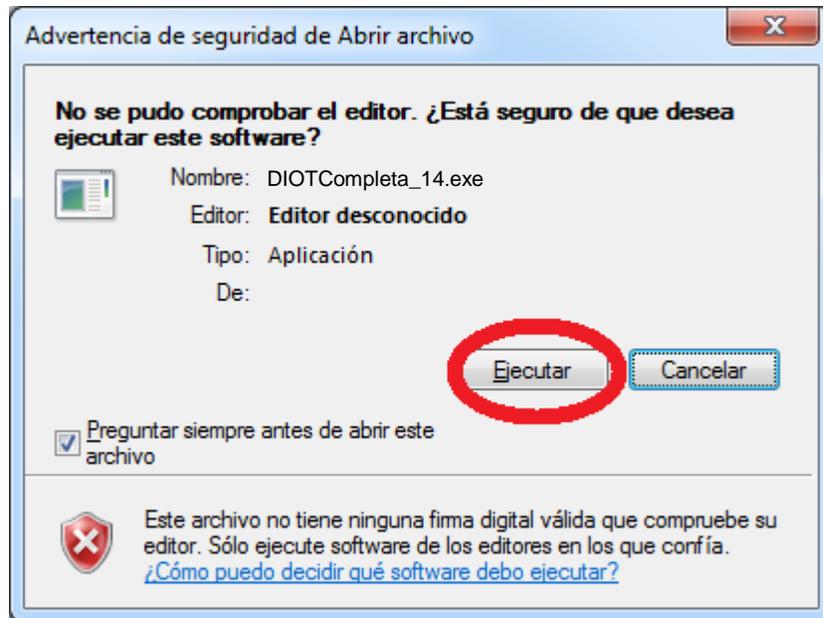
Manual de Instalación y Manual de Usuario DIOT

MANUAL DE INSTALACIÓN PARA EL SISTEMA

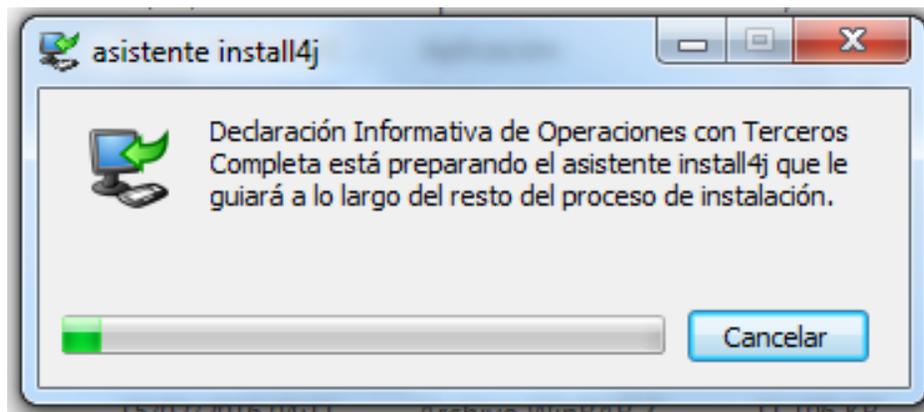
DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS COMPLETA

Pasos para la instalación:

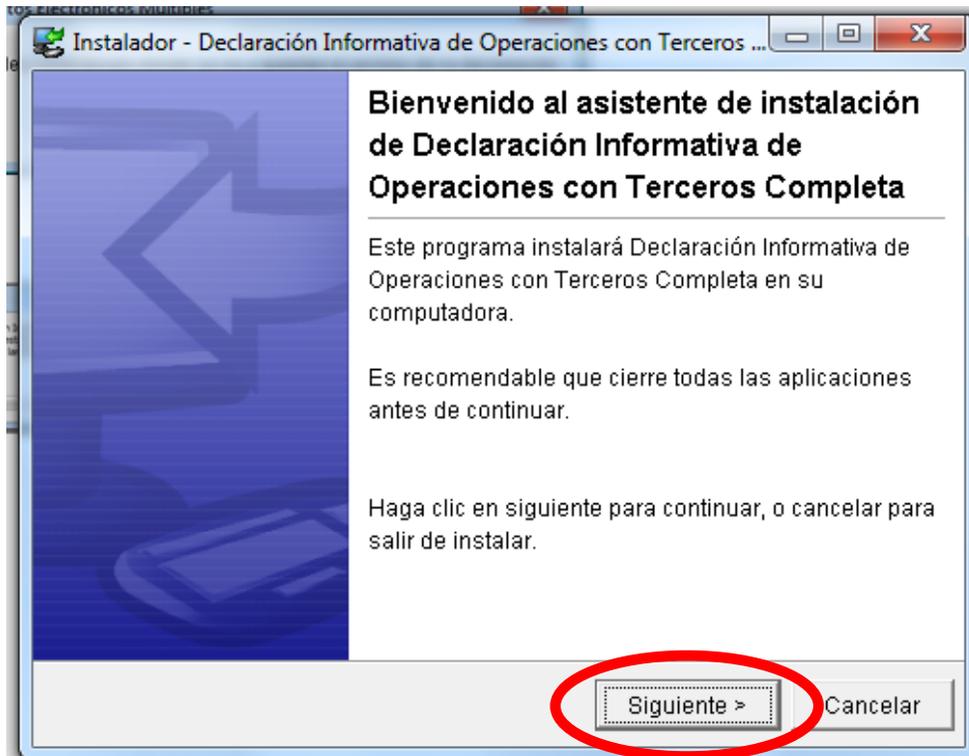
1. Dar clic en el botón “Ejecutar”



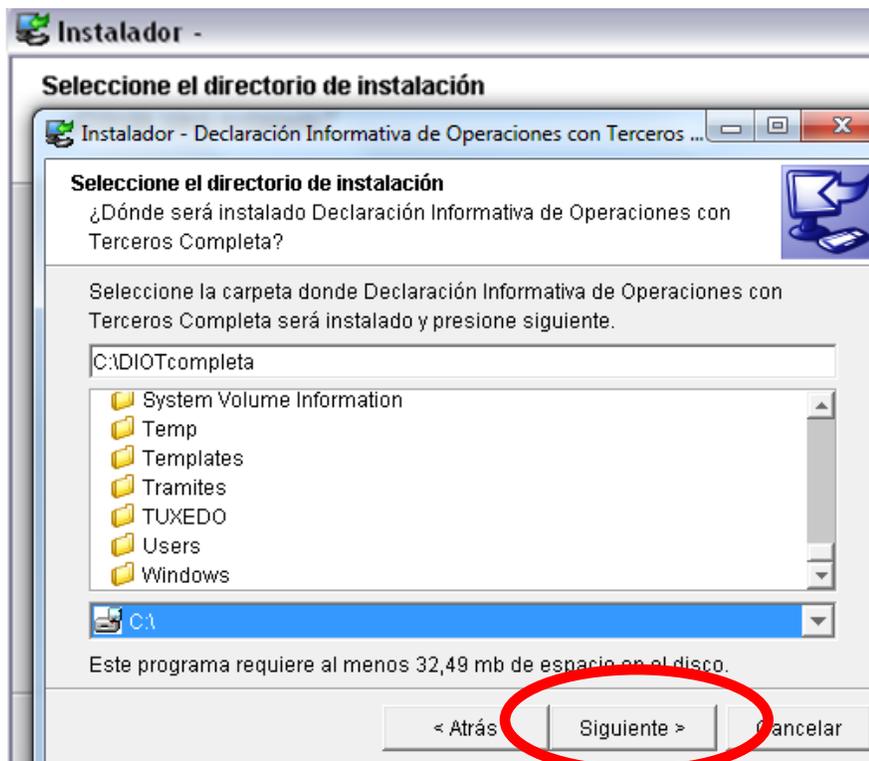
Se mostrará la pantalla que inicia el proceso de instalación.



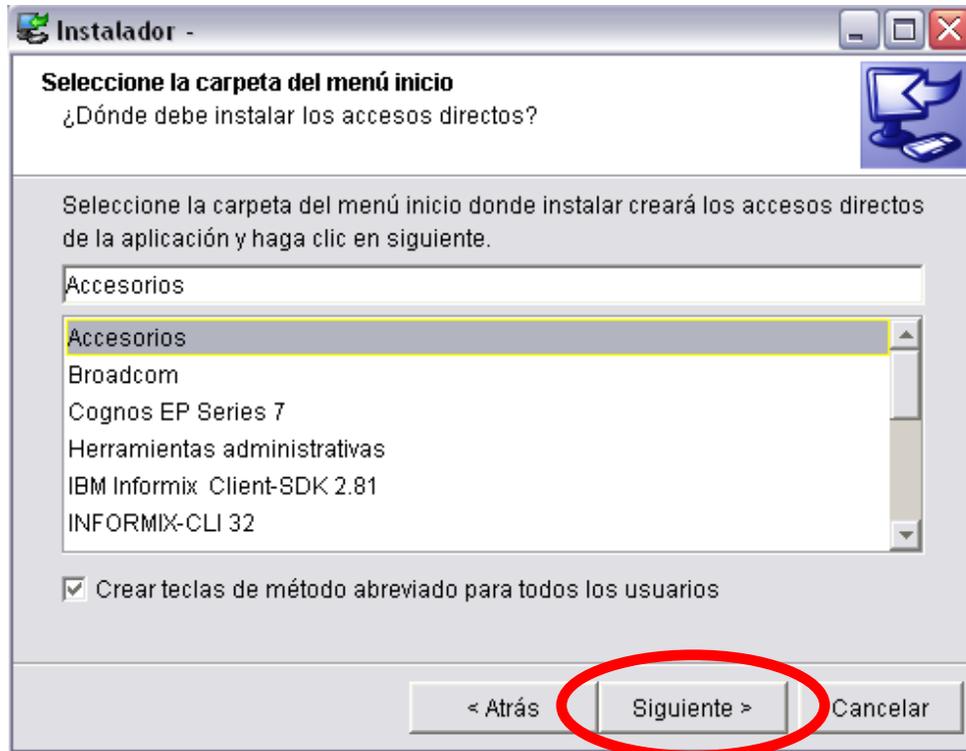
2. Dar clic en el botón "Siguiete"



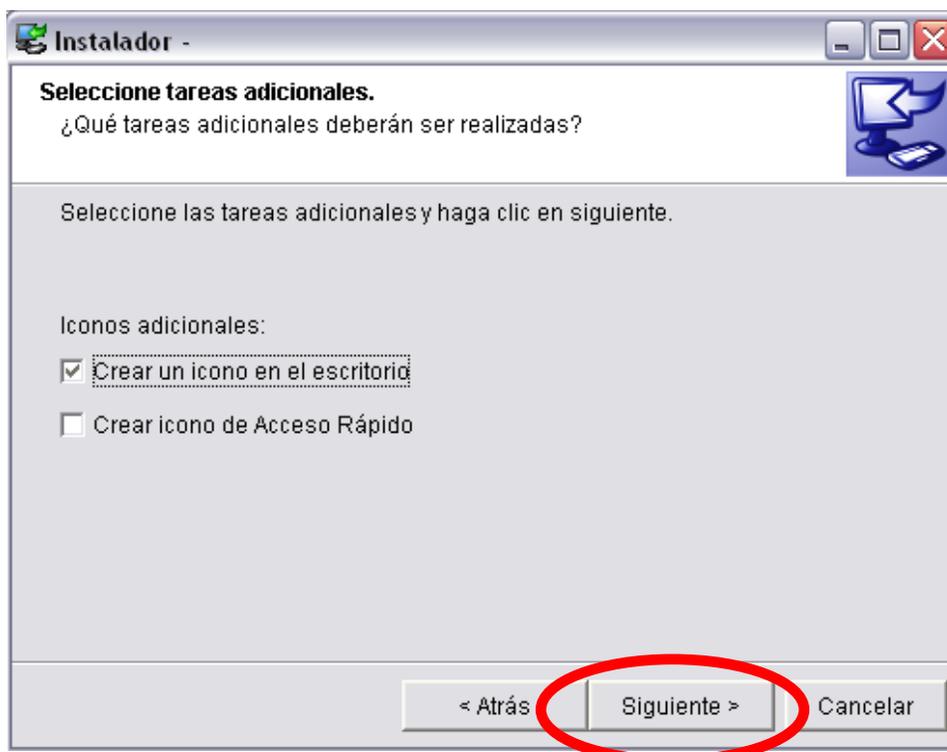
3. Siga las instrucciones para elegir la carpeta donde quedará instalada la aplicación. Dar clic en "Siguiete".



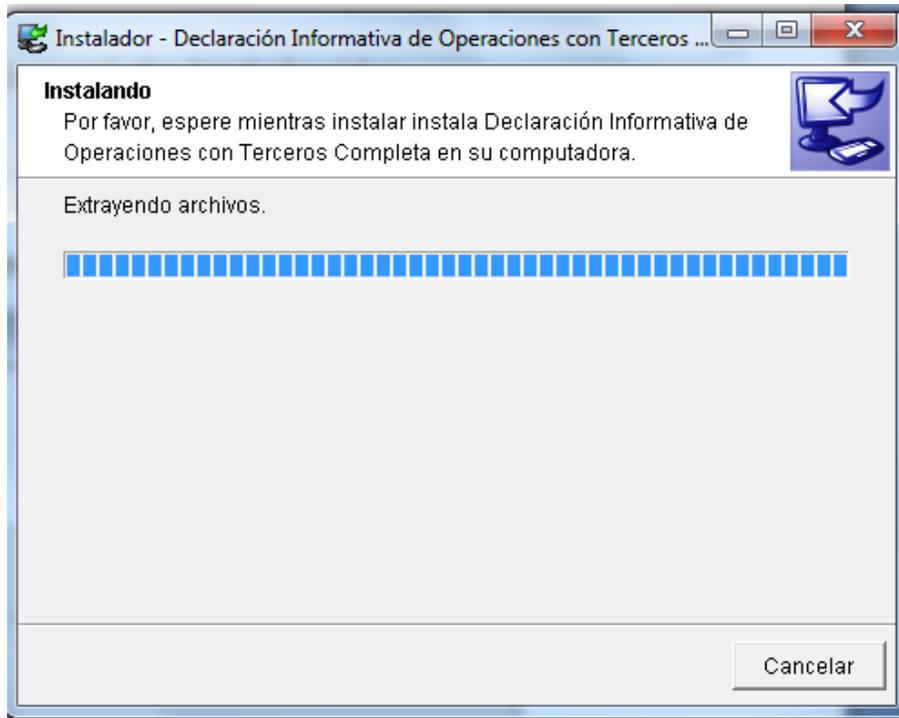
4. Siga las instrucciones para elegir la carpeta donde instalará los accesos directos de la aplicación. Dar clic en **“Siguiente”**.



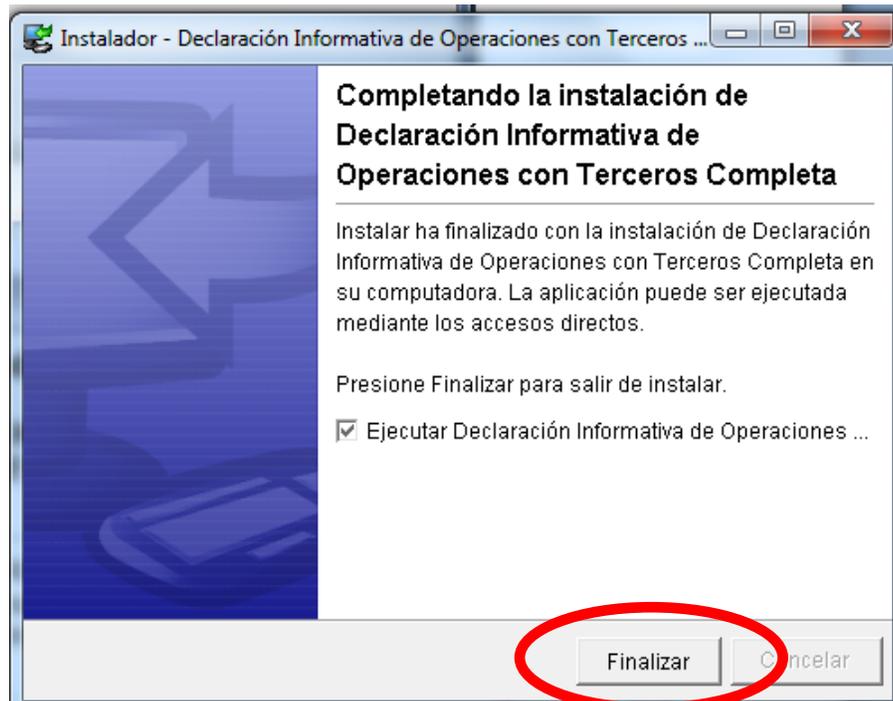
5. Elija una de las opciones para acceder a la aplicación de manera rápida. Dar clic en **“Siguiente”**.



6. En seguida el sistema mostrará la pantalla con el progreso de la instalación.

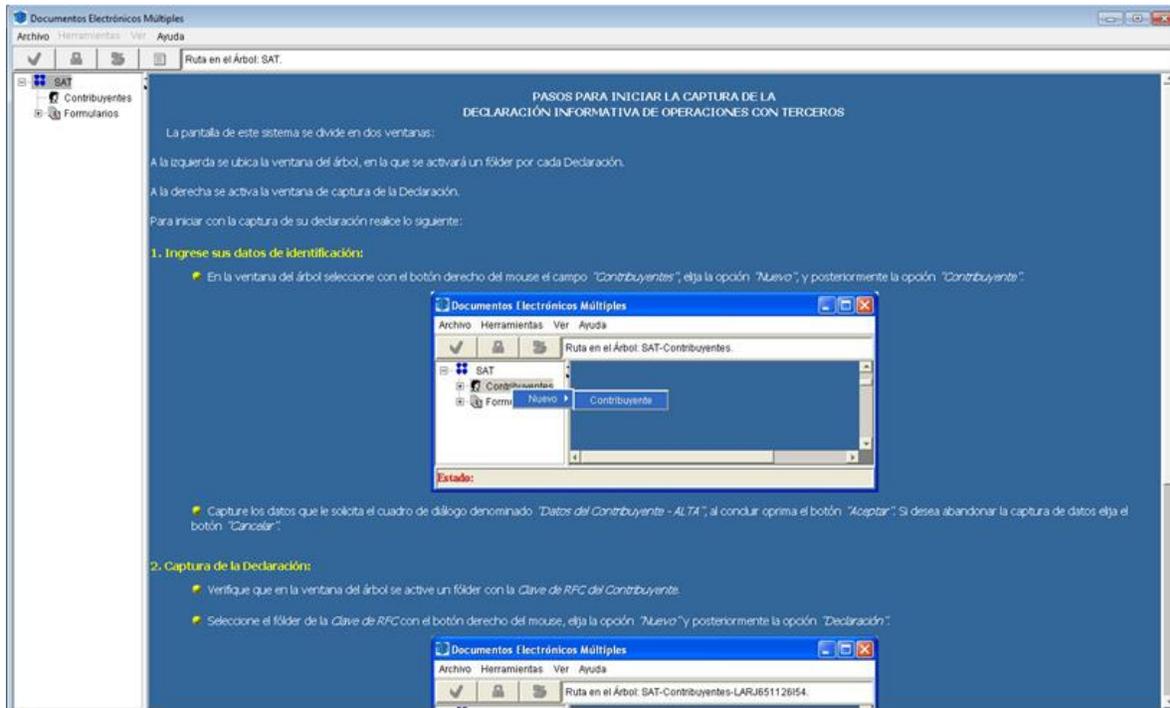


7. Al completarse la instalación, puede elegir "Ejecutar..." y/o dar clic en "Finalizar".



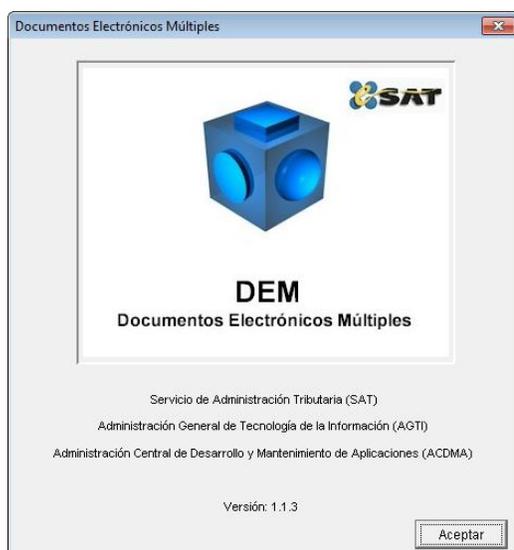
La instalación se ha realizado.

El programa instala la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros Completa.



MANUAL DE USUARIO PARA LA DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS

Versión 1.1.3



El Servicio de Administración Tributaria (SAT), pone a su disposición una guía para interactuar con la “DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS”, con la finalidad de hacer más ágil y segura la integración de su información.

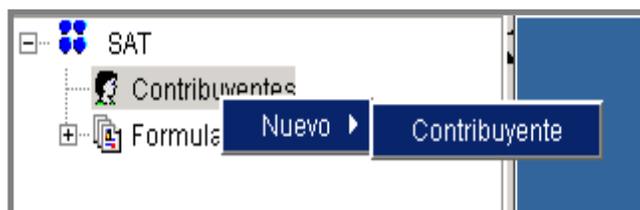
CONTENIDO.

1.-	Información General	2
2.-	Generar un nuevo RFC	3
3.-	Generar una nueva Declaración	3
4.-	Cambiar de Apartado	6
5.-	Cambiar de Declaración	6
6.-	Eliminar una Declaración	8
7.-	Validar la Información	8
8.-	Carga Batch	11
9.-	Encriptar la Declaración	14
8.-	Generación de archivo PDF	15
10.-	Enviar la información vía Internet al SAT	18

1.- INFORMACIÓN GENERAL

- La información contenida en la parte izquierda de la ventana del sistema, denominada “Árbol”, se selecciona con un clic del botón derecho del Mouse.
- La información contenida en la parte derecha de la ventana del sistema, es la que se utiliza para el llenado de la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros y la selección de los campos se realiza con un clic del botón izquierdo del Mouse sobre cada uno ellos.
- Para que la información capturada en cada campo sea registrada, debe oprimir la tecla de “Enter” o “Tabulador”, o bien, posicionarse con un clic del botón izquierdo del Mouse en otro campo.
- Para una navegación adecuada de esta declaración se recomienda el sistema de la consola del JAVA versión **1.3.1**.
- Esta declaración opera en cualquier Sistema Operativo Windows.
- La declaración puede ser llenada a través de la funcionalidad Carga Batch.
- La declaración podrá ser enviada por Internet o, en su caso, cuando se tengan más de 500 registros, se presentará ante cualquier Administración Local de Servicios al Contribuyente mediante los dispositivos CD ó memoria extraíble (USB).
- Puede verificar su información capturada en formato PDF para lo cual necesita tener instalado Adobe Acrobat Reader.
- Solo puede enviar información utilizando la más reciente versión del Sistema de Declaración Informativa de Operaciones con Terceros.
- Puede consultar su declaración vía Internet en la página del SAT: Ingrese en el apartado OFICINA VIRTUAL seleccione la opción PERSONA FISICA ó PERSONA MORAL según sea el caso, el submenú “Consulta de Transacciones”, y posteriormente ingrese su RFC y en su caso su Contraseña o Firma Electrónica Avanzada (Fiel); una vez autenticado, seleccione el botón Pagos, estadísticas y correcciones; el sistema desplegará las transacciones realizadas.
- Para poder visualizar una ayuda dentro del sistema, debe colocar el cursor en el campo correspondiente y oprimir el botón derecho del Mouse o bien, la tecla “F1”.

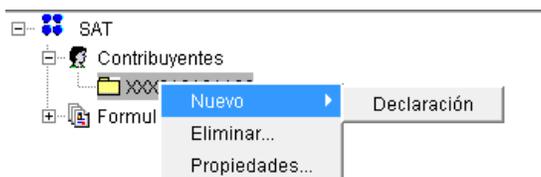
2.- GENERAR UN NUEVO RFC



En la ventana principal del sistema, seleccione el comando “Contribuyente”; elija la opción “Nuevo” con el botón derecho del Mouse y, por último, la instrucción de “Contribuyente”.

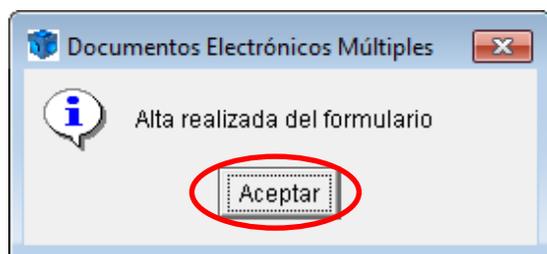
Aparecerá una ventana donde debe capturar la información general del Contribuyente. Para terminar seleccione el botón “Aceptar”.

3.- GENERAR UNA NUEVA DECLARACIÓN

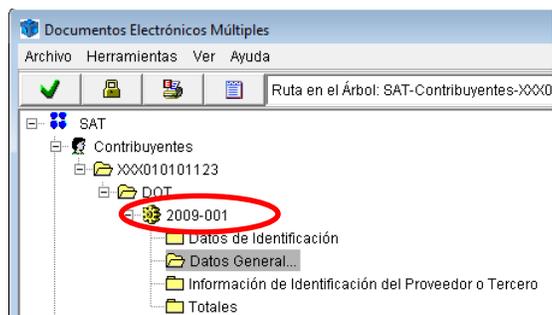


Para generar una nueva declaración, seleccione el subdirectorío del “RFC” con el botón derecho del Mouse; luego elija la opción “Nuevo” y por último la instrucción de “Declaración”.

En la ventana donde se encuentra el “Alta de Declaraciones”, seleccione el ejercicio que corresponda a la declaración a presentar, se mostrará por default “Sin Selección”. Posteriormente presione el botón “Aceptar”.

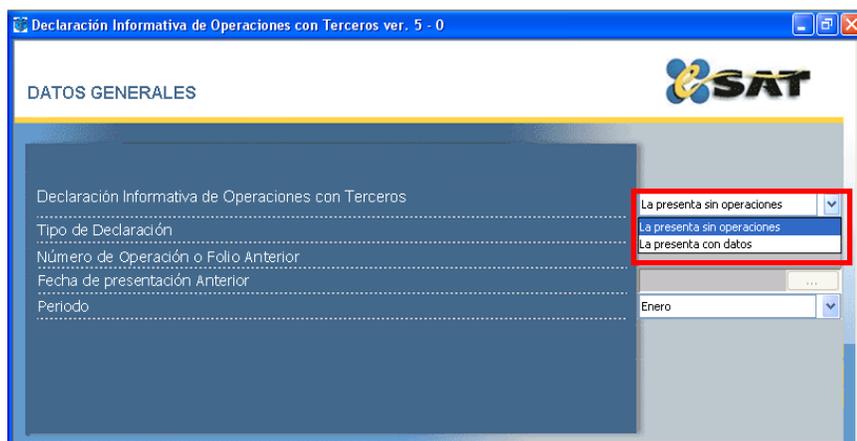


Automáticamente desplegará una pantalla donde se indica que el formulario ha sido dado de alta y a la cual deberá de dar clic en aceptar para continuar con la captura.



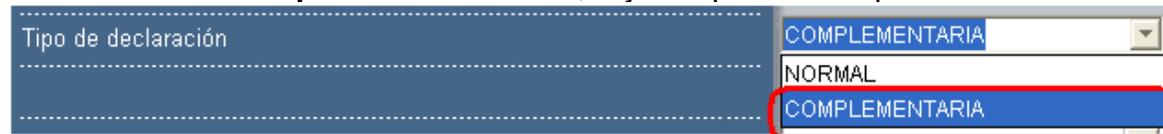
Para desplegar la declaración, presione sobre el año de su declaración.

En el apartado “Datos Generales” podrá usted elegir de las opciones que se encuentran en el menú desplegable correspondiente a Declaración Informativa de Operaciones con Terceros. “La presenta sin operaciones” o bien, “La presenta con Datos”.



Si lo que desea es generar una declaración complementaria, debe seguir los siguientes pasos:

En la ventana de “**Tipo de declaración**”, elija la opción “Complementaria”



Posteriormente, seleccione el campo “Número de operación o folio anterior” y capture la información requerida. Esta información está contenida en el acuse de envío o aceptación de su declaración.



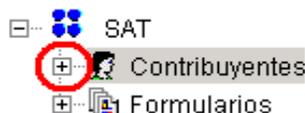
Por último, seleccione el campo “Fecha de presentación anterior” y capture la fecha en que envió dicha declaración. Si presiona el cuadro al final del campo podrá entrar a un calendario del cuál puede tomar la fecha.

Fecha de presentación anterior (día, mes, año)

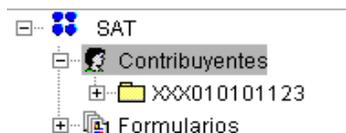


Una vez que han seleccionado los campos correspondientes a “Datos Generales” y en caso de haber elegido que “La presenta con datos”, el sistema generará las subcarpetas correspondientes. Para abrir, siga las instrucciones que a continuación se detallan:

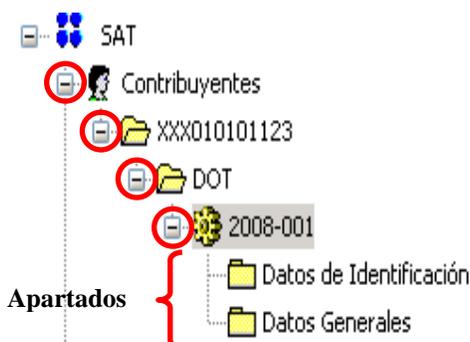
a) Colóquese en la parte del “Árbol” del sistema.



b) Seleccione con un clic del mouse el cuadro que se encuentra a la izquierda del “RFC” correspondiente.



c) Repita la misma operación hasta que aparezcan todos los apartados.



4.- CAMBIAR DE APARTADO

Cada vez que desee cambiarse de apartado, seleccione el que va a capturar dando un clic del ratón en la ventana denominada “Árbol” del sistema o con los siguientes botones de comando:



a) Mostrar Errores



b) Regresa a la primera página



c) Regresa un registro de su actual posición o página



- d) Avanza un registro de su actual posición o página
- e) Avanza hasta el último registro o página
- f) Busca registros
- g) Agrega un registro nuevo
- h) Elimina el registro actual

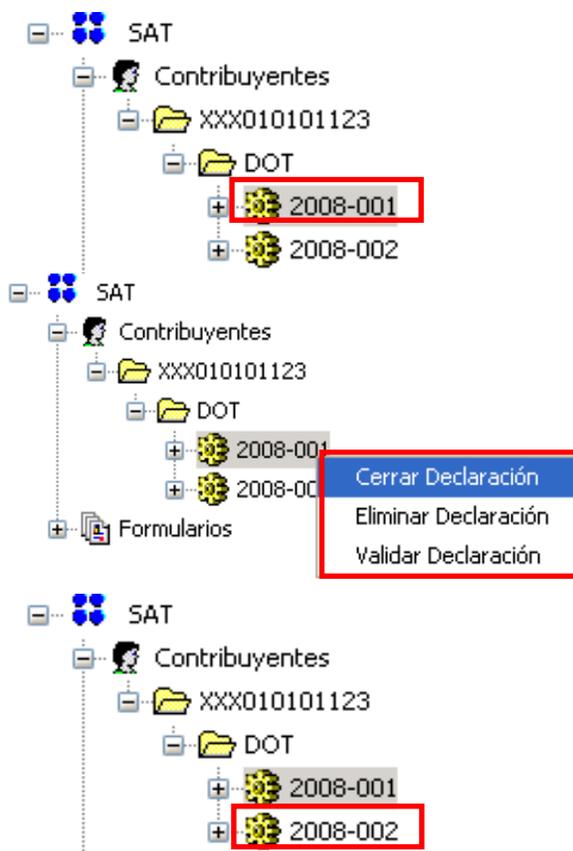
5.- CAMBIAR DE DECLARACIÓN

Para cambiar a otra declaración, tendrá que seguir el siguiente procedimiento:

a) Seleccione la subcarpeta con la imagen de engrane que contiene el año y número consecutivo de la declaración con la que actualmente está trabajando.

b) Una vez que seleccionó la subcarpeta, presione el botón derecho del Mouse y seleccione la opción "Cerrar Declaración".

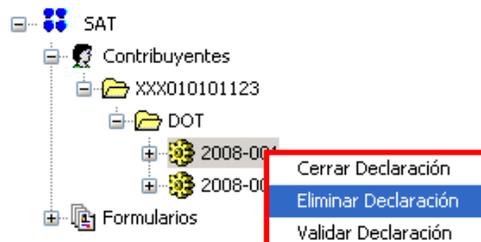
Una vez cerrada la declaración usted podrá: cambiar de declaración o bien, cambiar de contribuyente seleccionando con el Mouse la opción que corresponda



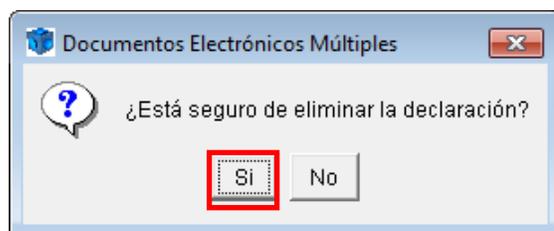
6.- ELIMINAR UNA DECLARACIÓN

Si desea eliminar alguna de las declaraciones que ingresó, podrá hacerlo de la siguiente manera:

1. Abra la declaración que desea eliminar, presione el botón derecho del Mouse y seleccione el comando “Eliminar Declaración”.



2. A continuación aparecerá el siguiente mensaje; seleccione la opción “SI” para que la declaración sea eliminada definitivamente.



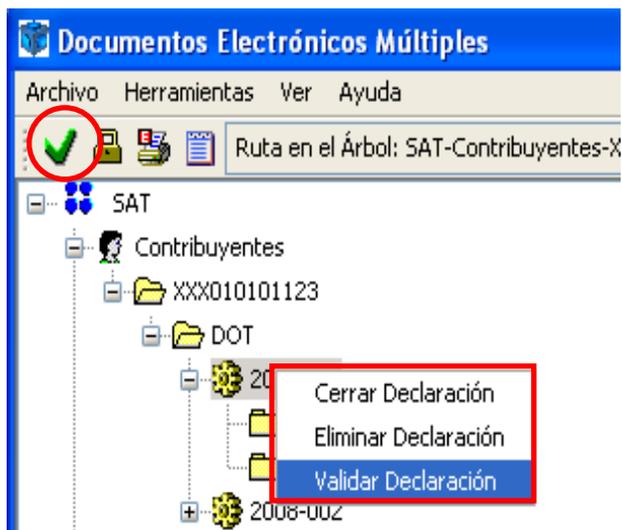
7.- VALIDAR LA INFORMACIÓN

Cuando termine de capturar su declaración, es necesario que realice la verificación de la información antes de crear el archivo de envío. Para verificar su información es necesario lo siguiente:

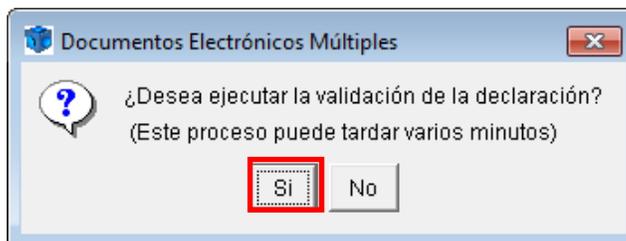
a) Seleccione el subdirectorio del año y número consecutivo de la declaración que tiene la imagen del engrane.



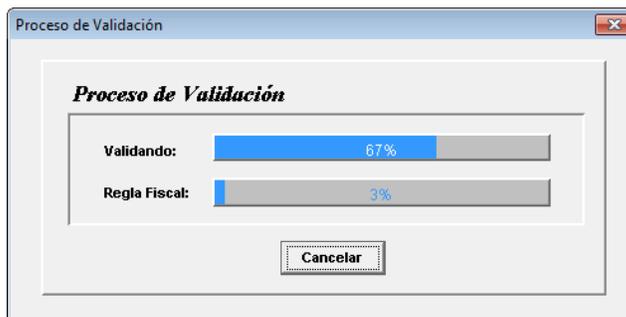
b) Oprima el botón que tiene la imagen de “palomita” de color verde, que se encuentra en la parte superior izquierda de la pantalla o bien, presione el botón derecho del Mouse sobre el subdirectorio y seleccione la opción: “Validar Declaración”.



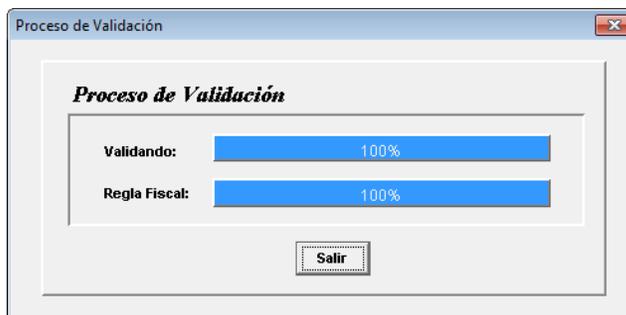
c) Confirme que desea ejecutar la validación. Seleccione el botón “Si”. Este proceso puede tardar varios minutos. Por favor espere.



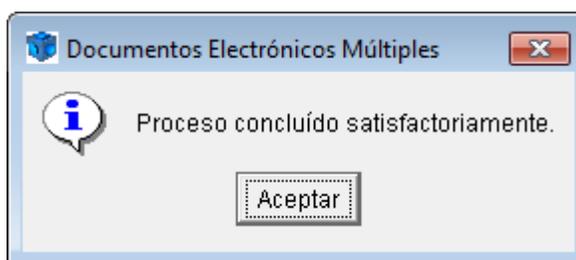
d) Aparecerá una ventana donde usted podrá seguir el avance de la validación.



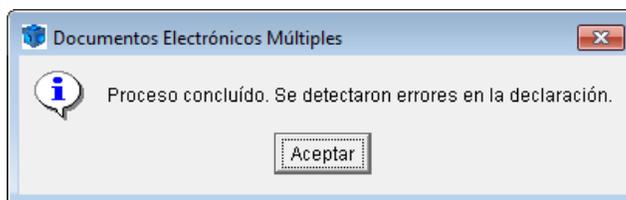
e) Una vez que ha terminado de verificar la información, seleccione el botón “Salir”.



f) Si no presenta errores, mostrará una ventana con un texto que indica que el proceso ha concluido de manera correcta. Seleccione el botón “Aceptar”.



g) En caso de presentar errores, mostrará una ventana con un texto que indica que el proceso ha concluido y se detectaron errores en la declaración. Seleccione el botón “Aceptar”.



- h) En el panel inferior se mostraran los errores encontrados en la validación de la declaración y al posicionarse en el mensaje correspondiente deberá dar doble “click” a fin de ir al campo correspondiente para subsanar el error u omisión.

Errores encontrados en la validación de la declaración			
Página	Registro	Mensaje	
3	1	DEBE PROPORCIONAR ALGUN MONTO O PRESENTAR SU DECLARACION SIN OPERACIONES	
3	1	DEBE PROPORCIONAR EL TIPO DE TERCERO	

Total de errores: 2

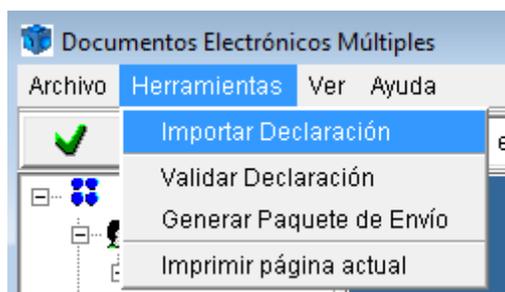
Página: 2 de 4

8.-

CARGA BATCH

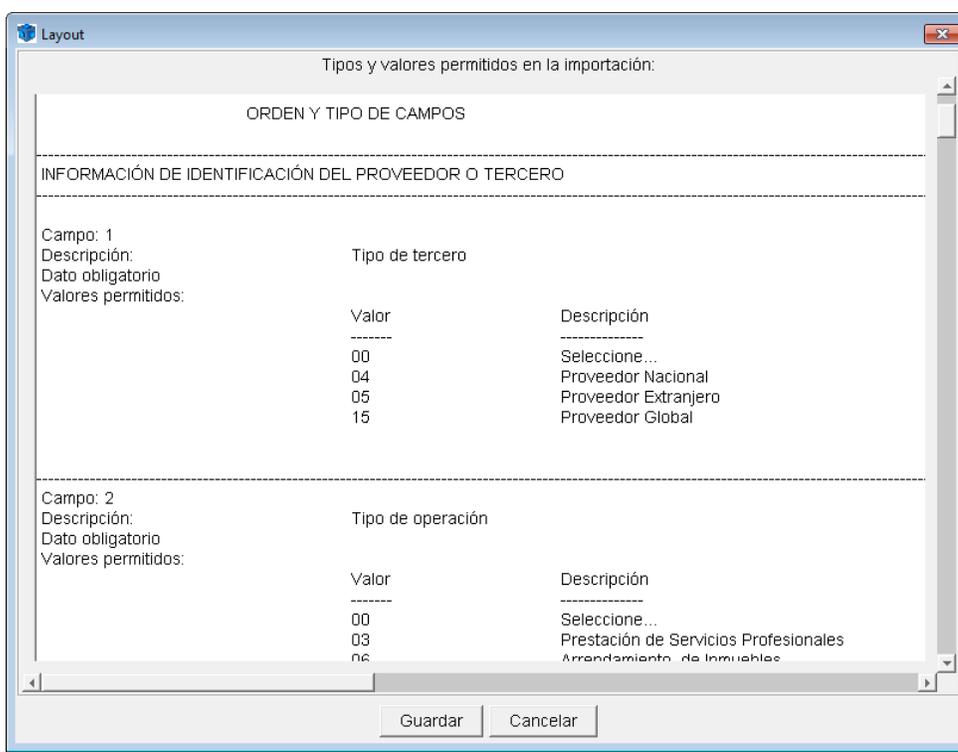
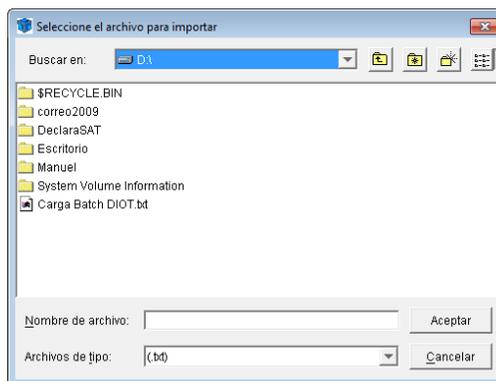
Esta declaración cuenta con la opción de llenado mediante la opción denominada “carga batch”, mediante este procedimiento se podrá importar la información previamente generada en un archivo txt. para la cual se llevaran a cabo los siguientes pasos:

- a) Seleccione del menú superior la opción Herramientas y del menú desplegable seleccione la opción Importar Declaración.



- b) Ubique el archivo .txt (previamente generado con las especificaciones del Layout)



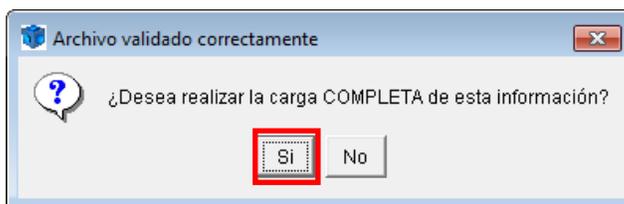


TODOS LOS CAMPOS DEBEN DE ESTAR EN UN SOLO RENGLON SEPARADOS POR EL CARACTER | (PIPE) DENTRO DE UN ARCHIVO DE TIPO TEXTO (.txt)

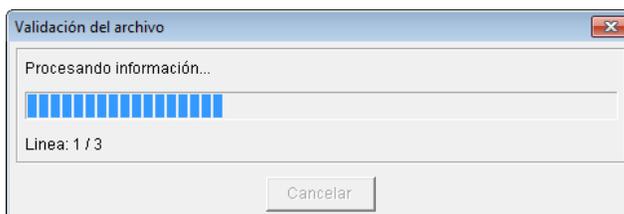
EJEMPLO:

Campo1|Campo2|Campo3...|CampoN
Campo1|Campo2|Campo3...|CampoN

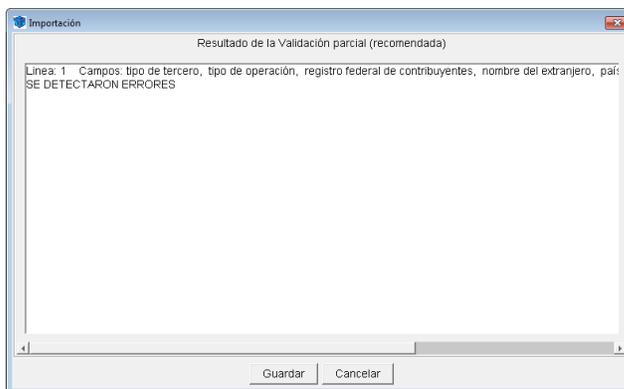
c) Automáticamente desplegará una pantalla donde se pregunta si desea realizar la carga completa de la información y a la cual deberá de dar clic en Si.



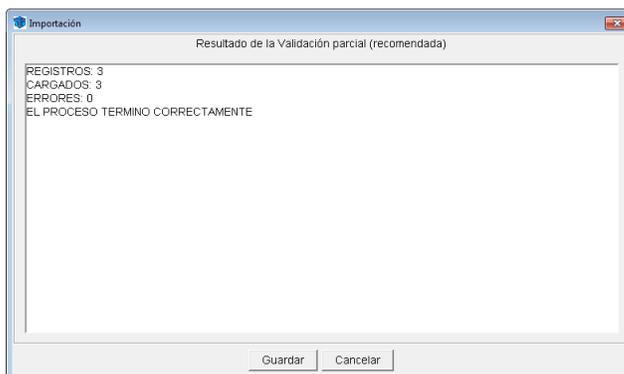
d) El sistema comenzará a validar la información del archivo .txt (la duración de este proceso dependerá del número de registros a validar).



e) En caso de detectar errores en la validación, éstos se mostraran en el resultado de la validación, indicando la Línea y el Campo con la inconsistencia a fin de que sean subsanados.



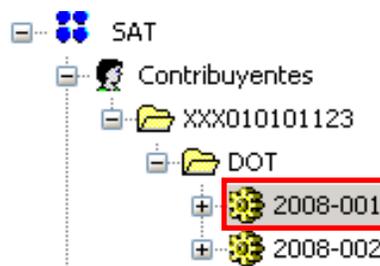
e) En caso de que el resultado de la validación sea satisfactorio se procederá a dar clic en Cancelar.



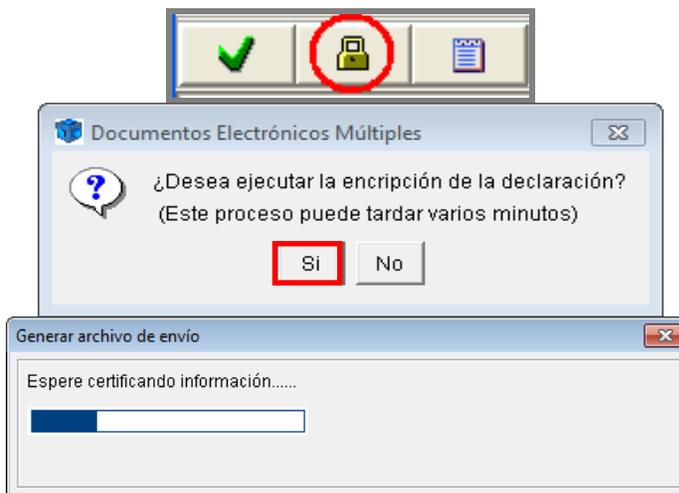
9.- ENCRIPtar LA DECLARACIÓN

Para terminar con la Declaración Informativa de Operaciones con Terceros (DIOT), es necesario encriptar la información para que genere un archivo “nombredelarchivo.dec” para su envío al SAT, de la siguiente manera:

a) Seleccione, presionando con el Mouse, la carpeta de la declaración que desea enviar.



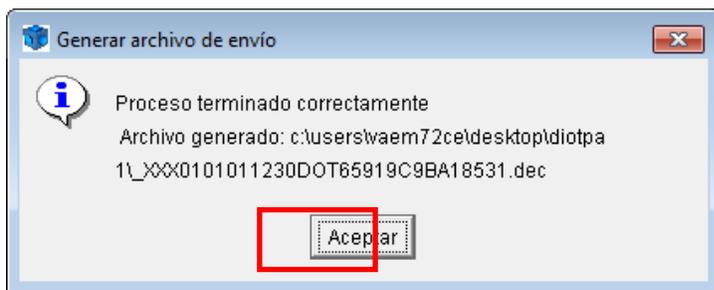
b) Oprima el botón que tiene la imagen de “candado” de color amarillo; éste se encuentra en la parte superior izquierda de la pantalla. Confirme que desea ejecutar la encriptación presionando el botón “Si”. Este proceso puede tardar varios minutos dependiendo del número de registros a procesar. Por favor espere.



c) Al finalizar la encriptación, el sistema le indicará que puede enviarse la declaración por Internet.



d) Después, le indicará la ubicación y el nombre con el que se guardó este archivo.



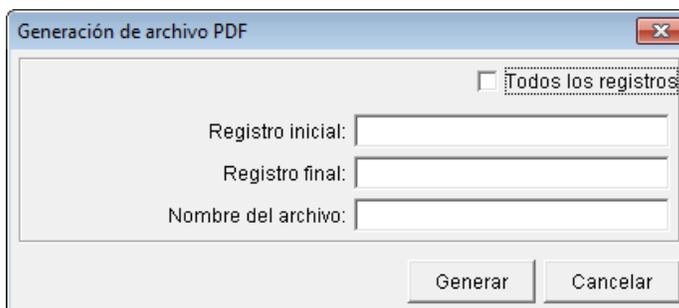
10.- GENERACIÓN DE ARCHIVO PDF

Con esta herramienta usted podrá imprimir en formato .pdf el contenido de todos los registros capturados en su declaración los cuales le servirán para fines únicamente de consulta.

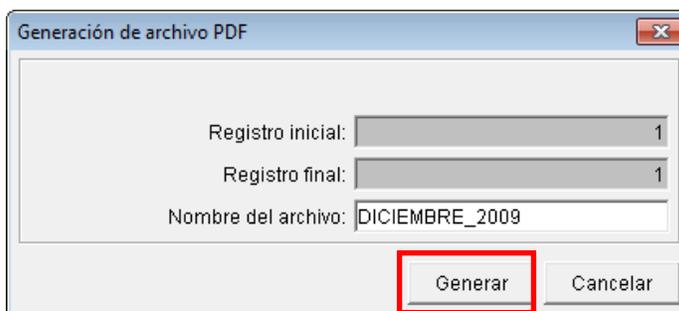
a) Oprima el botón que tiene la imagen que se muestra en la imagen; éste se encuentra en la parte superior izquierda de la pantalla.



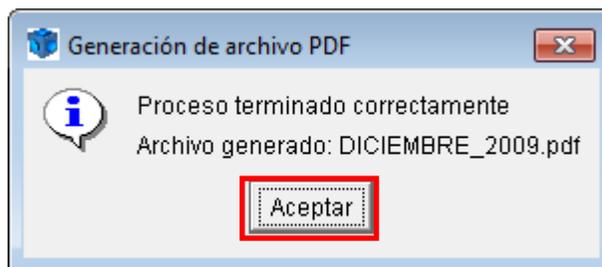
b) Elija el número de registros inicial y final a imprimir o en su caso marque Todos los registros si desea la totalidad de éstos.



c) Capture el nombre del archivo y de click en botón "Generar".



c) El archivo .pdf se generará en la misma carpeta en la cual se realizó la instalación del programa.



Nombre	Fecha de modifica...	Tipo	Tamaño
.install4j	09/11/2009 10:33 a...	Carpeta de archivos	
jre	09/11/2009 10:34 a...	Carpeta de archivos	
Contrib	09/11/2009 11:16 a...	Película Video CD	4 KB
CtrlForm	10/11/2009 01:30 ...	Película Video CD	1 KB
De_srv	05/01/2010 05:19 ...	Certificado de seg...	2 KB
DEM	06/10/2009 02:45 ...	Executable Jar File	1.497 KB
DICIEMBRE_2009	10/11/2009 01:27 ...	Adobe Acrobat 7....	131 KB
DIOTCompleta_10	06/10/2009 02:45 ...	Aplicación	140 KB
DOT	06/10/2009 02:45 ...	Executable Jar File	184 KB
error	07/10/2010 04:27 ...	Documento de tex...	52 KB
ErroresPagina.err	10/11/2009 01:30 ...	Archivo ERR	1 KB
IncForm	03/10/2009 10:25 a...	Película Video CD	1 KB
sat	05/01/2010 05:19 ...	Certificado de seg...	2 KB
uninstall	06/10/2009 02:45 ...	Aplicación	136 KB
XXX010101123DOT2009001	10/11/2009 01:30 ...	Película Video CD	3 KB
XXX010101123DOT2009001.err	10/11/2009 01:30 ...	Archivo ERR	1 KB
XXX010101123DOT2009001REG	09/11/2009 10:40 a...	Película Video CD	1 KB
XXX010101123DOT2009001TOT	10/11/2009 01:11 ...	Película Video CD	1 KB

11.- ENVIAR LA INFORMACIÓN VÍA INTERNET AL SAT

- Ingrese a la página del SAT www.sat.gob.mx
- Elija la opción *Software y Formas Fiscales- Descarga de software- Declaración Informativa de Operaciones con Terceros DIOT 2010 Completa*
- Elegir la opción, Envío de la Declaración, misma que se encuentra en la parte inferior.
- Capture el “RFC” y en su caso su Contraseña o su Firma Electrónica Avanzada “Fiel” para autenticarse.
- De click en el botón examinar y coloque el archivo .dec (*declaración a enviar*) en el browser y posteriormente de click en el botón “Enviar”.
- El sistema emitirá el acuse de envío y en el cual se le confirmará que el archivo con la declaración fue recibido y será procesado por el SAT. Como resultado de su validación puede ser aceptado o rechazado.
- Posteriormente recibirá su acuse con sello digital, el cual le llegará a la dirección de su correo electrónico. Si no lo recibe de inmediato, podrá acceder a la opción de “Reimpresión de Acuses” ubicada en la página del SAT en la sección E-SAT/Operaciones, donde lo podrá obtener oportunamente.

SHCP SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

SAT Servicio de Administración Tributaria

sat.gob.mx

Inicio

Oficina virtual | Catálogo de trámites | Información y servicios | Comercio exterior | Transparencia | Sala de prensa | Contacto

INICIO ▶ OFICINA VIRTUAL ▶ ENVIAR SU DECLARACIÓN

- Calendario fiscal
- Contraseña (antes CIEC)
- Comprobantes fiscales
- Declaración anual
- Declaraciones y pagos de las dos opciones:
- Programas y campañas
- Publicaciones
- Software**
- Tablas e indicadores
- Talleres y conferencias

OFICINA VIRTUAL

- ▶ Personas físicas
- ▶ Personas morales
- ▶ Inscripción en el RFC
- ▶ Operaciones
- ▶ Consulta de transacciones

INICIO ► INFORMACIÓN Y SERVICIOS ► SOFTWARE Y FORMAS FISCALES ► DESCARGA DE SOFTWARE

SOFTWARE Y FORMAS FISCALES

- Descarga de software
- Formas y formatos fiscales

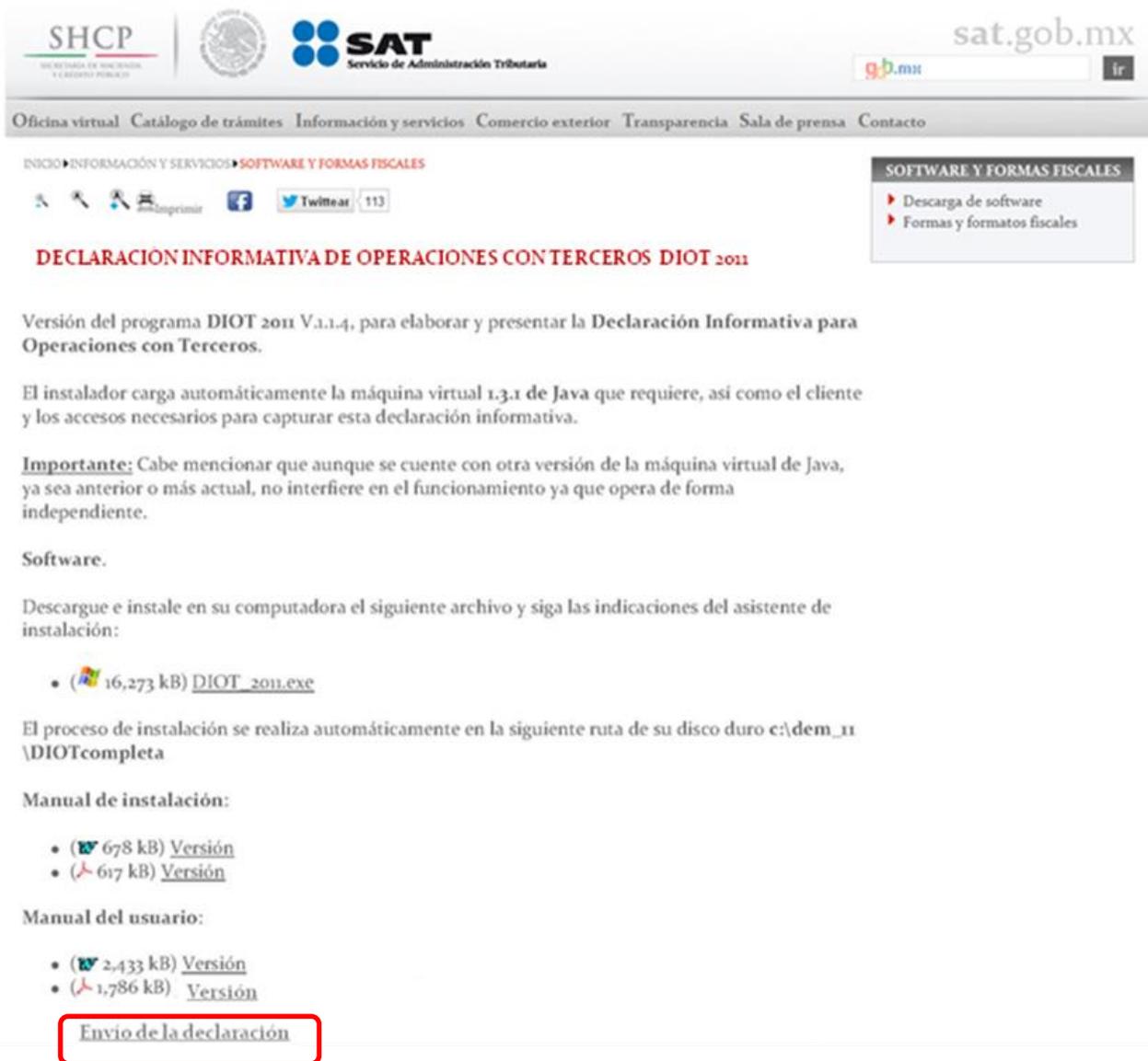
DESCARGA DE SOFTWARE

Descarga de software de libre distribución, ayudas de cómputo y manuales de uso e instalación

En esta sección encontrará las herramientas de cómputo que puede descargar e instalar en su equipo personal, permitiéndole cumplir con sus obligaciones fiscales de una forma directa, rápida, sencilla, segura y cómoda.

Aviso de seguridad

Aplicación	Descripción
<ul style="list-style-type: none"> • RU-Electrónico 	Para la inscripción de cinco o más trabajadores de manera masiva con el mínimo de requisitos, así como de distintos sectores.
<ul style="list-style-type: none"> • Listado de conceptos del impuesto empresarial a tasa única, IETU <i>Versión actualizada 2011</i> 	Para capturar y enviar la información y el Listado de conceptos que sirvió de base para calcular el IETU. ⚠ Aviso importante
<ul style="list-style-type: none"> • DEM-IVA Solicitud de devolución o Aviso de compensación de saldos a favor de IVA <i>Versión actualizada 2013</i> 	Herramienta para capturar y presentar en dispositivo magnético (Disco CD o USB) la información de las operaciones con proveedores, arrendadores, prestadores de servicios y comercio exterior en los trámites de devoluciones y compensaciones del IVA, para periodos mensual, semestral y anual.
<ul style="list-style-type: none"> • Declaración Informativa de Operaciones con Terceros DIOT 2010 Completa <i>Versión actualizada 2011</i> • Declaración informativa de operaciones con terceros DIOT 2007 Simplificada 	Para informar las operaciones con proveedores relacionadas con el IVA.
<ul style="list-style-type: none"> • Aviso Formulario 43 	Aviso para la aplicación de Estímulos Fiscales a Entidades Federativas, Municipios y otros Organismos Públicos.
<ul style="list-style-type: none"> • Declaración anual de Personas Morales <i>Versión actualizada 2013</i> 	Para elaborar y presentar la Declaración Anual correspondiente al ejercicio fiscal. ⚠ Aviso importante



The screenshot shows the SAT website interface. At the top, there are logos for SHCP and SAT, along with the URL sat.gov.mx. A navigation bar includes links for 'Oficina virtual', 'Catálogo de trámites', 'Información y servicios', 'Comercio exterior', 'Transparencia', 'Sala de prensa', and 'Contacto'. Below this, there is a breadcrumb trail: 'INICIO > INFORMACIÓN Y SERVICIOS > SOFTWARE Y FORMAS FISCALES'. A sidebar on the right contains a search bar and a menu for 'SOFTWARE Y FORMAS FISCALES' with options for 'Descarga de software' and 'Formas y formatos fiscales'. The main content area features a red heading: 'DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS DIOT 2011'. The text describes the software version (V.1.1.4), installation requirements (Java 1.3.1), and provides links for downloading the software and manuals. A red box highlights the link 'Envío de la declaración' at the bottom of the page.

SHCP
SECRETARÍA DE HACIENDA
Y CRÉDITO PÚBLICO

ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

SAT
Servicio de Administración Tributaria

sat.gov.mx

gob.mx ir

Oficina virtual Catálogo de trámites Información y servicios Comercio exterior Transparencia Sala de prensa Contacto

INICIO > INFORMACIÓN Y SERVICIOS > SOFTWARE Y FORMAS FISCALES

SOFTWARE Y FORMAS FISCALES

- ▶ Descarga de software
- ▶ Formas y formatos fiscales

DECLARACIÓN INFORMATIVA DE OPERACIONES CON TERCEROS DIOT 2011

Versión del programa DIOT 2011 V.1.1.4, para elaborar y presentar la **Declaración Informativa para Operaciones con Terceros**.

El instalador carga automáticamente la máquina virtual 1.3.1 de Java que requiere, así como el cliente y los accesos necesarios para capturar esta declaración informativa.

Importante: Cabe mencionar que aunque se cuente con otra versión de la máquina virtual de Java, ya sea anterior o más actual, no interfiere en el funcionamiento ya que opera de forma independiente.

Software.

Descargue e instale en su computadora el siguiente archivo y siga las indicaciones del asistente de instalación:

- (16,273 kB) [DIOT_2011.exe](#)

El proceso de instalación se realiza automáticamente en la siguiente ruta de su disco duro c:\dem_11 \DIOTcompleta

Manual de instalación:

- (678 kB) [Versión](#)
- (617 kB) [Versión](#)

Manual del usuario:

- (2,433 kB) [Versión](#)
- (1,786 kB) [Versión](#)

[Envío de la declaración](#)



**Acceso a los Servicios
Electrónicos del SAT**

RFC :

Contraseña :

[Actualizar y/o Adicionar Correo Electrónico](#)

[Obtener Contraseña](#)

Ahora también puede autenticarse con su
Firma Electrónica Avanzada [\(FIEL\)](#)


SAT
Servicio de Administración Tributaria
SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO

CONTRIBUYENTE

Seleccione el archivo.

Usuario Autenticado: **XXX010101123** [Terminar Sesión](#)

Nombre de archivo :

Anexo2

Información Obtenida del Sistema Infomex

Administración General de Servicios al Contribuyente
Administración Central de Operación de Padrones

Administración General de Recaudación
Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento
Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías

Administración General Jurídica
Administración Central de Operación de Jurídica

Folio No.: 0610100051716

Ciudad de México, a 25 de abril de 2016.

Estimado Solicitante:

En atención a lo señalado en su requerimiento de información consistente en:

“1. Número de Contribuyentes activos durante los ejercicios 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016... (sic).”

La **Administración Central de Operación de Padrones**, adscrita a la **Administración General de Servicios al Contribuyente**, le comunica que dicha información se encuentra contenida en la página del SAT, la cual podrá consultar siguiendo el procedimiento que a continuación se detalla:

- 1.- Ingrese a la página www.sat.gob.mx
- 2.- Seleccione el menú de Datos abiertos.
- 3.- Posteriormente seleccione el menú de Padrón.
- 4.- Elija la opción Por situación ante el RFC, para conocer la distribución del padrón de acuerdo a su situación.

Por otra parte y en atención a la solicitud de información relativa a:

“... 2. Número de contribuyentes sancionados con la Multa por no presentar DIOT durante los ejercicios 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016.”

Se hace de su conocimiento que de acuerdo a las facultades otorgadas por el artículo 16, primer párrafo, fracción XIV, en relación con el artículo 17, primer párrafo apartado B, y 11, primer párrafo, fracción XXIII en relación con el artículo 13, fracción I, todos del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de agosto de 2015, que inició su vigencia en un plazo de noventa días naturales siguientes a su publicación en el mencionado órgano oficial de difusión, esto es el 22 de noviembre de 2015, de conformidad con el Transitorio Primero, párrafo primero, salvo lo dispuesto en sus fracciones I, II y III del citado Transitorio del Reglamento; la **Administración Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento**, adscrita a la **Administración General de Recaudación** está facultada para requerir la presentación de declaraciones e imponer las sanciones por infracciones a las disposiciones jurídicas; por lo cual es competente para atender su solicitud respecto del cuestionamiento:

Paseo de la Reforma Norte No. 10, Piso 17 (Torre Caballito), Col. Tabacalera, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06030, Ciudad de México,
Teléfono 12031000, extensión 44066.

Av. Reforma 37, Col. Guerrero, C.P. 06300, Delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México
y Av. Paseo de la Reforma No. 10, Torre Caballito, piso 15, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México D.F., Delegación Cuauhtémoc,
Tel. 58021113 y (55) 1203-1014.

Av. Hidalgo No. 77, Mod. V, 1er piso, Col. Guerrero, Cuauhtémoc, 06300, Ciudad de México
Tel. (55) 5802-1330

www.sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

Sobre el particular, se informa que al 1 de abril de 2016, el número de contribuyentes sancionados con multa por no proporcionar la información mensual de operaciones con terceros en el plazo establecido en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del impuesto al Valor Agregado es el siguiente:

Año	Número de contribuyentes
2011	37,900
2012	11,194
2013	16,223
2014	17,111
2015	11,895
2016	1,571

Y en relación a:

“4 Importe Cobrado MPM por la multa derivada de la DIOT, durante el ejercicio 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016”...

La **Administración Central de Cobro Persuasivo y Garantías**, adscrita a la **Administración General de Recaudación**, en la siguiente tabla le proporciona la información requerida la cual corresponde al período del 1° de enero de 2011 al 15 de abril de 2016:

Año	Importe cobrado
2011	\$744,608,469
2012	\$267,343,690
2013	\$559,473,034
2014	\$510,990,227
2015	\$237,379,098
2016	\$3,121,960
Total general	\$2,322,916,478

Adicionalmente, la **Administración Central de Operación de Jurídica** adscrita a la **Administración General Jurídica** en atención a su petición, en la que requiere:

“...3. Número de contribuyentes sancionados con la Multa por no presentar DIOT que presentaron algún medio de impugnación durante los ejercicios 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 y 2016...”

Le informa que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 35, fracciones XXVI y XXXVI, la Administración General Jurídica cuenta con facultades para resolver los recursos de revocación hechos valer contra actos o resoluciones de la misma o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria (SAT) que no tenga conferida de manera expresa esta atribución, así como los correspondientes a las autoridades fiscales federales de las entidades federativas en cumplimiento de los convenios de coordinación

Paseo de la Reforma Norte No. 10, Piso 17 (Torre Caballito), Col. Tabacalera, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06030, Ciudad de México, Teléfono 12031000, extensión 44066.

Av. Reforma 37, Col. Guerrero, C.P. 06300, Delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México
y Av. Paseo de la Reforma No. 10, Torre Caballito, piso 15, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México D.F., Delegación Cuauhtémoc,
Tel. 58021113 y (55) 1203-1014.

Av. Hidalgo No. 77, Mod. V, 1er piso, Col. Guerrero, Cuauhtémoc, 06300, Ciudad de México
Tel. (55) 5802-1330

www.sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

fiscal. De igual forma, se encuentra facultada para representar al Secretario de Hacienda y Crédito Público, a la Junta de Gobierno, al Jefe del Servicio de Administración Tributaria y a las unidades administrativas de dicho órgano administrativo desconcentrado, en toda clase de juicios ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En ese tenor, se le informa también que, dado el volumen de recursos de revocación y de juicios de nulidad a cargo de las unidades administrativas adscritas a la Administración General Jurídica, se cuenta con un sistema informático en el que la Administración Central de lo Contencioso y las Administraciones Desconcentradas Jurídicas capturan la información relevante de los asuntos a su cargo.

Ahora bien, en dicho sistema informático se captura únicamente la información relevante de los recursos de revocación y de los juicios contencioso administrativos, ya que su utilidad es proveer a la autoridad de la misma, por ende, no se registra toda la información de dichos medios de defensa.

Por lo anterior, se le informa que después de haber efectuado una búsqueda exhaustiva en el sistema informático referido, se conoció que no existe un documento que contenga la información con las características solicitadas, en virtud de que no se cuenta con un campo de captura que permita identificar el grado de detalle solicitado, esto es, si las multas impugnadas fueron impuestas por no presentar declaraciones informativas de operaciones con terceros, siendo aplicable el criterio 09/10 emitido por el Pleno del entonces Instituto Federal de Transparencia, Acceso a la Información y Protección de Datos (IFAI), que establece:

“Las dependencias y entidades no están obligadas a generar documentos ad hoc para responder una solicitud de acceso a la información. Tomando en consideración lo establecido por el artículo 42 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, que establece que las dependencias y entidades sólo estarán obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, las dependencias y entidades no están obligadas a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre, en aras de dar satisfacción a la solicitud presentada.”

Acorde con lo anterior, las dependencias y entidades sólo están obligadas a entregar documentos que se encuentren en sus archivos, motivo por el cual estas últimas no están obligadas a elaborar documentos ad hoc para atender las solicitudes de información, sino que deben garantizar el acceso a la información con la que cuentan en el formato que la misma así lo permita o se encuentre.

Por lo antes expuesto y del análisis a la normatividad aplicable no se desprende obligación alguna de contar con la información requerida, por lo que resulta aplicable el criterio 07/10, emitido por el Pleno del entonces IFAI, que señala:

“No será necesario que el Comité de Información declare formalmente la inexistencia, cuando del análisis a la normatividad aplicable no se desprenda obligación alguna de contar con la información solicitada ni se advierta algún otro elemento de convicción que apunte a su existencia. La Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental y su Reglamento prevén un procedimiento a seguir para declarar formalmente la inexistencia por parte de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal. Éste implica, entre otras cosas, que los Comités de Información confirmen la inexistencia manifestada por las unidades administrativas competentes que hubiesen realizado la búsqueda de la información que se solicitó. No obstante lo anterior, existen situaciones en las que, por una parte al analizar la normatividad aplicable a la materia de la solicitud, no se advierte obligación alguna por parte de las dependencias y entidades de contar con la información y, por otra, no se tienen suficientes elementos de convicción que permitan suponer que ésta existe. En estos casos, se considera que no es necesario que el Comité de Información declare formalmente la inexistencia de los documentos requeridos.”

Paseo de la Reforma Norte No. 10, Piso 17 (Torre Caballito), Col. Tabacalera, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06030, Ciudad de México,
Teléfono 12031000, extensión 44066.

Av. Reforma 37, Col. Guerrero, C.P. 06300, Delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México
y Av. Paseo de la Reforma No. 10, Torre Caballito, piso 15, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México D.F., Delegación Cuauhtémoc,
Tel. 58021113 y (55) 1203-1014.

Av. Hidalgo No. 77, Mod. V, 1er piso, Col. Guerrero, Cuauhtémoc, 06300, Ciudad de México
Tel. (55) 5802-1330

www.sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

No obstante lo anterior, en aras de la transparencia se le proporciona la información estadística de los juicios contencioso administrativos y los recursos de revocación interpuestos en contra de multas, en el periodo de los años 2011 al 28 de marzo de 2016, misma que fue obtenida del sistema informático precisado, acorde a lo siguiente:

JUICIOS DE NULIDAD DERIVADOS DE MULTAS

TIPO DE MULTA	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTAL
C/ Res. que imponen multas por incum. a req. al no existir acuse de recibo	506	305	137	215	184	21	1,368
C/ Res. que imponen multas por incum. a req. notificados ilegalmente	333	217	139	221	199	36	1,145
C/ Res. que imponen multas por infracciones diversas de las anteriores	112	115	100	154	116	41	638
C/ Res. que imponen multas por infracciones sin contar con firma autógrafa	96	65	35	55	47	16	314
C/ Resoluciones que imponen multas por infracciones	12,089	9,995	5,223	6,763	6,910	1,489	42,469
TOTAL	13,136	10,697	5,634	7,408	7,456	1,603	45,934

RECURSOS DE REVOCACION DERIVADOS DE MULTAS

TIPO DE MULTA	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOTAL
C/ Res. que imponen multas por incum. a req. al no existir acuse de recibo	55	88	39	212	41	2	421
C/ Res. que imponen multas por incum. a req. notificados ilegalmente	934	499	293	359	499	9	2,558
C/ Res. que imponen multas por infracciones diversas de las anteriores	122	70	40	87	58	5	373
C/ Res. que imponen multas por infracciones sin contar con firma autógrafa	62	49	33	69	48	2	257
C/ Resoluciones que imponen multas por infracciones	16,037	14,430	7,124	8,662	7,514	365	38,692
TOTAL	17,210	15,136	7,529	9,389	8,160	383	57,807

Lo anterior, tiene su fundamento legal en los artículos 42 y 44 de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental.

Atentamente

Administrador Central de Operación de Padrones

“Se mantiene en reserva y bajo resguardo el nombre del servidor público con fundamento en el art. 14, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en relación con el art. 41, último párrafo de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.”

Administrador Central de Promoción y Vigilancia del Cumplimiento

“Se mantiene en reserva y bajo resguardo el nombre del servidor público con fundamento en el art. 14, fracción I de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, en

Paseo de la Reforma Norte No. 10, Piso 17 (Torre Caballito), Col. Tabacalera, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06030, Ciudad de México, Teléfono 12031000, extensión 44066.

Av. Reforma 37, Col. Guerrero, C.P. 06300, Delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México
y Av. Paseo de la Reforma No. 10, Torre Caballito, piso 15, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México D.F., Delegación Cuauhtémoc,
Tel. 58021113 y (55) 1203-1014.

Av. Hidalgo No. 77, Mod. V, 1er piso, Col. Guerrero, Cuauhtémoc, 06300, Ciudad de México
Tel. (55) 5802-1330

www.sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

relación con el art. 41, último párrafo de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, por tratarse de un dato reservado.”

Héctor Vázquez Luna

Administrador Central de Cobro Persuasivo y Garantías.

Lic. Alejandro E. Barajas Aguilera

Administrador Central de Operación de Jurídica

Paseo de la Reforma Norte No. 10, Piso 17 (Torre Caballito), Col. Tabacalera, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06030, Ciudad de México,
Teléfono 12031000, extensión 44066.

Av. Reforma 37, Col. Guerrero, C.P. 06300, Delegación Cuauhtémoc, Ciudad de México
y Av. Paseo de la Reforma No. 10, Torre Caballito, piso 15, Col. Tabacalera, C.P. 06030, México D.F., Delegación Cuauhtémoc,
Tel. 58021113 y (55) 1203-1014.

Av. Hidalgo No. 77, Mod. V, 1er piso, Col. Guerrero, Cuauhtémoc, 06300, Ciudad de México
Tel. (55) 5802-1330

www.sat.gob.mx youtube.com/satmx twitter.com/satmx

Anexo3

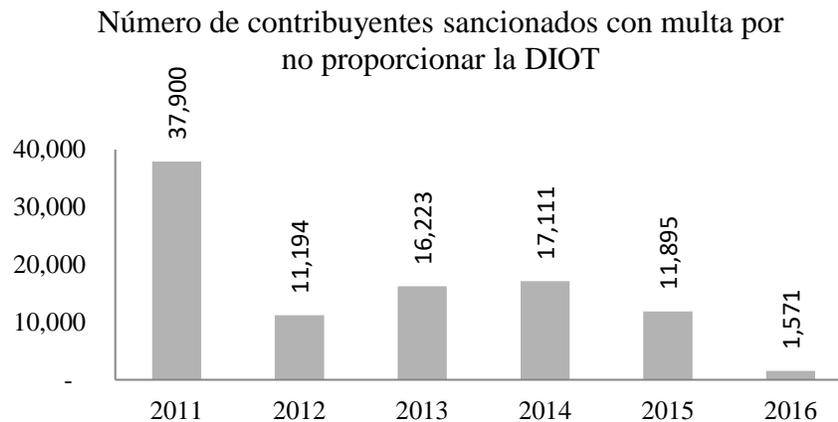
Gráficas Elaboradas Conforme a la Información Obtenida del Sistema
Infomex

Anexo3

Gráficas Elaboradas Conforme a la Información Obtenida del Sistema Infomex

De acuerdo con la información obtenida el través del sistema Infomex, al 1 de abril de 2016, el número de contribuyentes sancionados con multa por no proporcionar la información mensual de operaciones con terceros en el plazo establecido en el artículo 32, fracción VIII de la Ley del impuesto al Valor Agregado fue de acuerdo con los datos, representados en la siguiente gráfica¹⁵³:

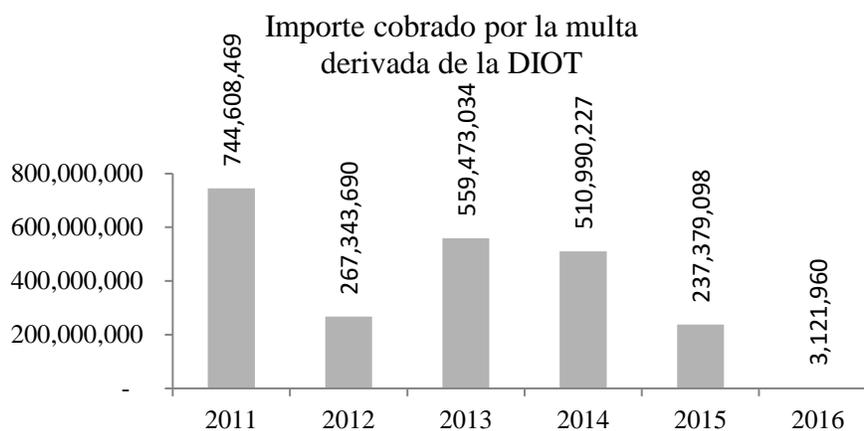
Número de contribuyentes sancionados con multa por no proporcionar la DIOT	
Año	Número de contribuyentes
2011	37,900
2012	11,194
2013	16,223
2014	17,111
2015	11,895
2016	1,571



153. **Figura.** Corresponde al número de contribuyentes sancionados con multa por no proporcionar la DIOT.

Así mismo, de acuerdo con información obtenida a través de Infomex, se conoció que el importe cobrado MPM por la multa derivada de la DIOT, al período del 1° de enero de 2011 al 15 de abril de 2016 fue de acuerdo con los datos, representados en la siguiente gráfica¹⁵⁴:

Importe cobrado por la multa derivada de la DIOT	
Año	Importe cobrado
2011	744,608,469
2012	267,343,690
2013	559,473,034
2014	510,990,227
2015	237,379,098
2016	3,121,960
Total	2,322,916,478



154. **Figura.** Corresponde al importe cobrado por la multa derivada de la DIOT.

Anexo4

Resoluciones Emitidas por el Tribunal Federal de Justicia
Administrativa.

Nulidad lisa y llana.



Nada

~~TERCERA~~ SALA REGIONAL HIDALGO
MÉXICO

ACTOR: ~~Eliminado. Dos renglones. Fundamento legal: Artículo 18~~
fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la
Información Pública Gubernamental Motivación: Ver ()XXXXXXXXXXXX

EXPEDIENTE: [REDACTED]

MAGISTRADO INSTRUCTOR:
[REDACTED]

SECRETARIO DE ACUERDOS:
[REDACTED]

Notif. 16/02/2012.

[REDACTED] a ocho de
[REDACTED] - VISTOS los autos del expediente al
rubro descrito y toda vez que se trata de un juicio contencioso
administrativo de naturaleza **sumaria tradicional**, con
fundamento en los artículos 58-1, 58-2 fracción I y 58-13, de la
Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; 3,
fracción II, 14, 31, segundo párrafo, 33, 34 y 38, fracción XII, de la
Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y
Administrativa, el licenciado [REDACTED] A
[REDACTED], en su carácter de Magistrado Instructor en el
presente juicio, en presencia del Licenciado [REDACTED]
[REDACTED], Secretario de Acuerdos quien da fe; procede
a dictar sentencia en el presente juicio, de conformidad con lo
que, al efecto dispone el artículo 50 de la Ley Federal de
Procedimiento Contencioso Administrativo; y,

RESULTANDO

1º.- Mediante escrito presentado en la Oficialía de
Partes Común para las Salas Regionales Hidalgo México de este
H. Tribunal, el 3 de enero de 2012, compareció el ~~Eliminado. Dos renglones.~~
~~Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG.~~ por su propio derecho, a demandar
la nulidad de las resoluciones consistentes en: a) folio MPE
18394725 con número de control [REDACTED] con número
de crédito [REDACTED], b) folio MPE [REDACTED] con número de control

██████████ con número de crédito ██████████ ambas de 22 de noviembre de 2011 a través de los cuales el Administrador Local de Servicios al Contribuyente de Toluca, del Servicio de Administración Tributaria, le imponen distintas multas, a la hoy actora por la cantidad total de \$16,820.00.

2°.- Mediante proveído de 9 de enero de 2012, se admitió a trámite la demanda de nulidad interpuesta; se tuvieron por ofrecidas y admitidas las pruebas señaladas en el capítulo de pruebas respectivo de su escrito inicial. Finalmente, se ordenó correr el traslado de ley a la autoridad demandada para que dentro del plazo legal formulara su contestación de demanda.

3°.- Por oficio número ██████████ de 3 de febrero del año en curso, presentado en la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Hidalgo México de este H. Tribunal el 7 del mes y año en curso, a través del cual la autoridad demanda, formulo su contestación de la demanda, allanándose a las pretensiones de la actuante, de manera precisa, a las argumentaciones expuestas por la parte actora en el CUARTO concepto de impugnación del escrito de demanda.

4°.- Por acuerdo de 8 de febrero de 2012, se tuvo por contestada la demanda y ante el allanamiento expreso de la autoridad demandada, con fundamento en el artículo 22, último párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con el diverso 345 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria a la referida ley, fueron turnados los autos a la Sala para la formulación del siguiente fallo.

CONSIDERANDO



[REDACTED] REGIONAL
HIDALGO MÉXICO

ACTOR: Eliminado. Dos renglones. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental Motivación: Ver ()XXXXXXXXXXXXXXXXXX

EXPEDIENTE [REDACTED]

... 3

PRIMERO.- En los términos de los artículos 58-1, 58-2, fracción I y 58-13, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo; 3, fracción II, 14, 31, segundo párrafo, 33, 34 y 38, fracción XII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en relación con los diversos 21, fracción XI y 22, fracción XI, del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 13 de noviembre de 2009, emitido por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en vigor a partir del día siguiente al de su publicación, dado que el domicilio fiscal de la empresa actora se encuentra en el Estado de México, el Magistrado Instructor de la Primera Ponencia de esta Sala Regional Hidalgo México, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, es competente para emitir la presente sentencia.

SEGUNDO. La existencia de las resoluciones impugnadas se encuentra debidamente acreditada en autos en términos de lo dispuesto por los artículos 15, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles de aplicación supletoria en materia fiscal, mediante la exhibición que de ella hace la actora y por el reconocimiento expreso que de su existencia realiza la demandada en su oficio contestatorio.

TERCERO.- Con fundamento en el segundo párrafo del artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, este Instructor procede al análisis del **CUARTO**

...4

concepto de impugnación de la demanda, en el cual la parte actora señala que debe declararse la nulidad de las resoluciones impugnadas, dado que es violatoria de los artículos 14 y 16 de la Constitución Federal y 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, pues las mismas se determinaron por no cumplir el plazo establecido en el requerimiento, sin embargo se soporta la sanción en preceptos que no sancionan el incumplimiento a un requerimiento, sino que sancionan otra cosa, por lo que no se adecua la hipótesis normativa al precepto legal en que se sustenta la multa, es decir dicha hipótesis no se encuentra contemplada en los preceptos legales que se invocan en la multa, toda vez que los artículos 81, fracción XXVI y 82, fracción XXVI no hacen referencia ni sancionan el incumplimiento a un requerimiento, que fue el motivo por el que se le impuso la multa, lo que demuestra la falta de fundamentación y motivación, razón por la que procede la revocación lisa y llana.

La autoridad demandada al contestar la demanda, con fundamento en lo establecido por el artículo 22, párrafo tercero, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se allana a las pretensiones de la enjuiciante, al indicar que efectivamente el requerimiento exhibido no corresponde por su fundamento a aquel que fue notificado a la actora.

Para el Magistrado Instructor de la Primera Ponencia de esta Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el concepto de impugnación en estudio deviene **fundado** el argumento que formula la parte actora, en atención a las siguientes consideraciones:



TERCERA SALA REGIONAL
HIDALGO MÉXICO

ACTOR: ~~Eliminado. Dos renglones. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental Motivación: Ver ()XXXXXXXXXXXXXX~~

EXPEDIENTE: ~~60/12-11-03-1~~

... 5

Efectivamente, es importante destacar que en el presente juicio no se concedió a las partes el término de ley para que formularan sus alegatos, habida cuenta de que la autoridad demandada al producir su contestación a la demanda se allanó expresamente a las pretensiones de la parte demandante, lo que hizo con el propósito de evitar el procedimiento de cierre de instrucción, encontrándose, por ende, este Instructor en aptitud para emitir el presente fallo.

Al respecto, resulta aplicable el precedente sustentado por la entonces Sala Regional de Morelos, publicada en la Revista de este Tribunal número 5, Tercera Época, Año I, correspondiente al mes de mayo de 1988, página 47, que es del tenor literal siguiente:

"ALLANAMIENTO EXPRESO A LA PRETENSIÓN DE LA PARTE ACTORA.- Atendiendo a lo establecido por el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, se deduce claramente que podrá la autoridad demandada allanarse a las pretensiones del demandante, en su escrito de contestación a la demanda, con el fin de evitar el proceso de cierre de instrucción."

Ahora bien, corren agregadas a folios 29 y 33 de autos las resoluciones impugnadas emitidas por el Administrador Local de Servicios al Contribuyente de Toluca, del Servicio de Administración Tributaria, contenidas en los oficios con números de control [REDACTED] 15 [REDACTED], de fecha 22 de noviembre de 2011, mediante los cuales se determinan a cargo del contribuyente, hoy actor, los créditos fiscales número [REDACTED] y [REDACTED] por concepto de multa en cantidad total de \$16,820.00, por cuanto hace a la motivación de las multas, pues la autoridad

se encuentra obligada además de citar los preceptos jurídicos aplicables al caso concreto, las razones que hacen que el caso particular encuadre en la hipótesis de la norma legal aplicada.

Sirve de apoyo a lo anterior, la jurisprudencia VI. 2o J/248, del Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Tomo: 64, Abril de 1993, página 43, del tenor siguiente:

"FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS ADMINISTRATIVOS.- De acuerdo con el artículo 16 constitucional, todo acto de autoridad debe estar suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso y por lo segundo, que también deben señalarse con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto, siendo necesario además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa. Esto es, que cuando el precepto en comento previene que nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, está exigiendo a todas las autoridades que apeguen sus actos a la ley, expresando de que ley se trata y los preceptos de ella que sirvan de apoyo al mandamiento relativo. En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.

En la especie, resulta fundado el argumento relativo a que tales determinaciones fueron sustentadas por la autoridad en los artículos 81, fracción XXVI y 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, y que en dichos preceptos no se tipifica como infracción, la conducta imputada a la actora en aquella resolución.



[REDACTED]
HIDALGO MÉXICO

REGIONAL

ACTOR: Eliminado. Dos renglones. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental Motivación: Ver (XXXXXXXXXXXXXXXXXX)

EXPEDIENTE [REDACTED]



... 7

Ello es así, pues la conducta consistente en “no haber cumplido con el plazo establecido en el requerimiento..., con el cual se le requirió la presentación de la información de operaciones con terceros correspondientes al mes de...”, no se contiene en los preceptos en que se funda la autoridad, incurriendo en una indebida fundamentación.

Conclusión a la que se arriba, tomando en cuenta que, en dicho acto de autoridad sí se citan los preceptos legales y se dan los motivos que tomó en cuenta la autoridad para sancionar a la actora, pero el numeral 81, fracción XXVI, es inaplicable al caso particular; pues los motivos en que se sustenta tal acto, no se ajustan a los presupuestos de esa norma.

En efecto, los artículos 81, fracción XXVI y 82, fracción XXVI, del Código Fiscal de la Federación, disponen en lo conducente, lo siguiente:

“ARTICULO 81. SON INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PAGO DE LAS CONTRIBUCIONES, ASÍ COMO DE PRESENTACIÓN DE DECLARACIONES, SOLICITUDES, DOCUMENTACIÓN, AVISOS, INFORMACIÓN O EXPEDIR CONSTANCIAS:

[...]

XXVI. NO PROPORCIONAR LA INFORMACIÓN A QUE SE REFIERE LA FRACCIÓN VIII DEL ARTICULO 32 DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A TRAVÉS DE LOS MEDIOS, FORMATOS ELECTRÓNICOS Y PLAZOS ESTABLECIDOS EN DICHA LEY, O PRESENTARLA INCOMPLETA O CON ERRORES.

ARTICULO 82. A QUIEN COMETA LAS INFRACCIONES RELACIONADAS CON LA OBLIGACIÓN DE PRESENTAR DECLARACIONES, SOLICITUDES, DOCUMENTACIÓN, AVISOS O INFORMACIÓN, ASÍ COMO DE EXPEDIR

CONSTANCIAS A QUE SE REFIERE EL ARTICULO 81 DE ESTE CÓDIGO, SE IMPONDRÁN LAS SIGUIENTES MULTAS:

[...]

XXVI. DE \$8,410.00 A \$16,820.00, A LA ESTABLECIDA EN LA FRACCIÓN XXVI

De la transcripción anterior se advierte que el artículo 81, fracción XXVI, contempla las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes, documentos, avisos, informes o de expedir constancias, específicamente el no proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, a través de medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha ley, el presentarlos incorrectamente, y/o, presentarlos con errores.

De tal manera que si en la especie, la autoridad, con fundamento en el artículo 81, fracción XXVI, del Código Fiscal de la Federación, sanciona a la actora porque cumplió con la obligación de presentar la declaración informativa a requerimiento de autoridad, dicho supuesto no se encuentra contenido en la norma que cita y por tanto incumple con la exigencia prevista en el artículo 16, Constitucional, en cuanto a fundar y motivar debidamente sus actos.

En consecuencia, se estima que los motivos aducidos al respecto en las resoluciones impugnadas, tampoco se ajustan a los presupuestos de la norma legal de referencia; por lo que se actualiza el supuesto de ilegalidad previsto en las fracciones II y IV, del artículo 51, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, conforme a las que, se declarará que una resolución administrativa es ilegal, cuando se omitan los requisitos formales y/o se demuestre que la misma fue



**SALA REGIONAL
HIDALGO MÉXICO**

ACTOR: *Eliminado. Dos renglones. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y acceso a la Información Pública Gubernamental Motivación: Ver ()XXXXXXXXXXXXXXXX*

EXPEDIENTE: [REDACTED]

... 9

dictada en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas; de ahí que se imponga declarar su nulidad.

En mérito de lo expuesto y con fundamento en los artículos 49, 50, 51, fracción IV y 52, fracción II y 58-13, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo vigente, se resuelve:

I.- La actora **probó** los extremos de su pretensión.

II.- Se declara la **nulidad lisa y llana** de las resoluciones impugnadas, precisadas en el Resultando 1 de este fallo.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvió y firma el Magistrado Instructor de la Primera Ponencia de la Tercera Sala Regional Hidalgo México, del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con fundamento en lo que dispone el artículo 58-13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ante el Secretario de Acuerdos quien da fe

MAFR mar.



TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA
ESTADO DE MEXICO
TLALNEPANTLA, P.O. BOX 1000

EL SUSCRITO SECRETARIO DE ACUERDOS DE LA
TERCERA SALA REGIONAL HIDALGO-MEXICO DEL
TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y
ADMINISTRATIVA, CON FUNDAMENTO EN EL
ARTICULO 50, FRACCIÓN I DE LA LEY ORGANICA
DE ESTE MISMO ORGANISMO, EN EL...

... C.F.F.T.
QUE LA PRESENTE ES COPIA DE SU ORIGINAL
DE DONDE SE COPIÓ CINCO FOLIOS
... PRESENTE NUMERO

Eliminado. Dos renglones. Fundamento Legal: Artículo 18 fracciones I y II de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental. Motivación: Ver (I)

LO QUE SE HACE CONSTAR, DONDE
TLALNEPANTLA, ESTADO DE MEXICO A
OCHO DE FEBRERO DE 2012
EL SECRETARIO DE ACUERDOS
Lic. Miguel Ángel Flores Romo



Nulidad Ilsa y Ileana
Notif 21 feb. 12

000013
2012

ALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE: 2

Eliminado. Un renglón. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG
Motivación: Ver ()xxxxxxxxxxxxxxxx

México, Distrito Federal, a

Estando debidamente integrado el presente juicio, y habiendo quedado cerrada la instrucción del mismo, la Licenciada [redacted] Magistrada Instructora en el mismo, adscrita a la Tercera Ponencia de esta Novena Sala Regional Metropolitana, de conformidad con el Acuerdo [redacted] por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal, ante la Secretaria de Acuerdos Licenciada [redacted] quien da fe, con fundamento en los artículos 50, 58-12 y 58-13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 31, segundo párrafo y 38, fracción XII de la Ley Orgánica de este Tribunal, procede a dictar sentencia en el presente juicio en los siguientes términos:

RESULTANDO:

1º.- Por escrito presentado ante la Oficialía de Partes Común para estas Salas Regionales Metropolitanas el día veintiuno de octubre de dos mil once, [redacted] demandando la nulidad de los créditos fiscales números [redacted] contenidos en los formularios múltiples de pago con número de control [redacted] y [redacted] en cantidad de \$8,410, cada uno, emitidos por el titular de la Administración Local de Servicios al Contribuyente del Norte del Distrito Federal, del Servicio de Administración Tributaria, por no cumplir con el requerimiento [redacted] través del cual se le requirió la presentación de la información de operaciones con terceros correspondientes a los meses de mayo y junio de dos mil once.

SEAG. RODR. AGA

2°.- Por auto de fecha veinticuatro de octubre de dos mil once, se admitió a trámite la demanda de nulidad, ordenándose correr traslado de la misma a la autoridad demandada para que produjera su contestación dentro del término de ley y señalándose como fecha de cierre de instrucción el ocho de diciembre de dos mil once.

3°.- A través del oficio ingresado en la Oficialía de Partes Común para estas Salas Regionales Metropolitanas, de este Tribunal el veinticinco de noviembre de dos mil once, la autoridad demandada formuló oportunamente su contestación a la demanda, controvirtiendo los argumentos de la actora, y ofreciendo las pruebas que consideró pertinentes; misma que fue admitida mediante auto de fecha tres de enero de dos mil doce, donde además se modificó la fecha de cierre de instrucción para el diecisiete de enero de dos mil doce, otorgándose a las partes el plazo para presentar sus alegatos antes de la ésta última fecha de cierre.

4°.- Con el escrito ingresado en la Oficialía de Partes Común de estas Salas Regionales Metropolitanas, el dieciséis de enero de dos mil doce, la actora formuló oportunamente sus alegatos; mismos que serán tomados en cuenta en el presente fallo.

CONSIDERANDO:

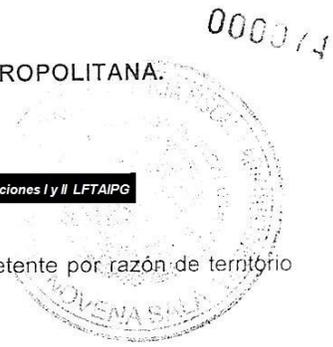
PRIMERO.- Esta Instrucción es competente por materia para conocer del presente juicio, toda vez que las resoluciones impugnadas surten la hipótesis jurídica contenida en la fracción II, del artículo 58-2 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, igualmente, en términos de los artículos 32, 33 y 34, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en relación con los artículos 21, fracción XVII y 22, fracciones XVII del Reglamento Interior de este Tribunal Federal de Justicia Fiscal y



██████████ SALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE ██████████

Eliminado. Un renglón. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG
Motivación: Ver ()XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX



Administrativa, esta Instrucción es plenamente competente por razón de territorio para conocer del presente asunto.

SEGUNDO.- La existencia de las resoluciones impugnadas, se encuentra debidamente acreditada en autos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 15, fracción III, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en relación con los diversos 129 y 202 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria en materia fiscal, con el original que de las mismas exhibió la parte actora y con el reconocimiento que de éstas hizo la demandada en la contestación de la instancia planteada.

TERCERO.- Con fundamento en lo dispuesto por el artículo 50, segundo párrafo de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, esta Juzgadora procede en primer término al estudio del concepto de impugnación marcado como SEGUNDO, pues de resultar fundado podría llevar a declarar la nulidad lisa y llana de las resoluciones impugnadas.

Aduce concretamente el actor que las multas impugnadas, son ilegales por carecer de debida fundamentación y motivación, ya que la demandada las fundó en lo dispuesto en los artículos 81, fracción XXVI y 82, fracción XVI del Código Fiscal de la Federación, y las motivo en no haber cumplido a requerimiento de la autoridad la presentación de la información de operaciones con terceros relativas a los meses de mayo y junio de dos mil once; sin embargo, esta no constituye una infracción en términos de los numerales en comento.

Por su parte, la autoridad demandada al momento de formular su contestación a la demanda, sostuvo medularmente que el argumento del actor es infundado, ya que la autoridad fiscal no impuso multas por incumplimiento al

requerimiento de obligaciones omitidas, sino por el incumplimiento a sus obligaciones fiscales que le fueron requeridas y que notoria posterioridad al plazo señalado por la ley presentó.

A juicio de la Magistrada Instructora, el concepto de impugnación en estudio deviene **fundado y suficiente** para declarar la nulidad de las resoluciones impugnadas, de acuerdo a lo siguiente:

Teniendo a la vista las resoluciones impugnadas de fecha catorce de septiembre de dos mil once, emitidas por el Administrador Local de Servicios al Contribuyente del Norte del Distrito Federal, dependiente del Servicio de Administración Tributaria, determinantes de los créditos fiscales números [REDACTED] y [REDACTED] por la cantidad de \$8,41.00, cada uno, al obrar agregadas en autos a fojas 25, por haber sido ofrecidas como prueba por la actora, a las cuales se les concede pleno valor probatorio de conformidad con lo dispuesto por el artículo 46, fracción I de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se advierte que se fundaron y motivaron de la siguiente forma:

RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL
NÚMERO [REDACTED]

"(...)

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DETERMINO MULTA POR NO CUMPLIR EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN EL REQUERIMIENTO ACUMULADO N° [REDACTED] QUE SE NOTIFICÓ EL 2011/08/22, CON EL CUAL SE LE REQUIRIÓ LA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON TERCEROS CORRESPONDIENTE AL MES DE JUNIO DE 2011.

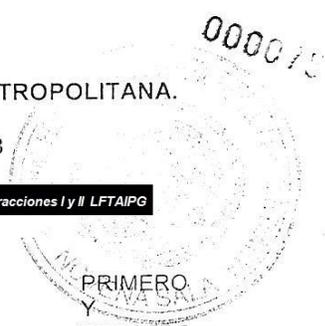
OBLIGACIONES OMITIDAS O MOTIVOS	INFRACCIÓN	SANCIÓN	MULTA
INFORMACIÓN MENSUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS JUNIO DE 2011	ARTÍCULO 81, FRACCIÓN XXVI DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	ARTÍCULOS 82 FRACCIÓN N XXVI, Y 70 PÁRRAFOS	\$8,410.00



[REDACTED] SALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE: [REDACTED]

Eliminado. Un renglón. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG
Motivación: Ver ()xxxxxxxxxxxxxxxx



PRIMERO
Y
TERCERO
DEL
CÓDIGO
FISCAL
DE LA
FEDERAC
IÓN

(...)"

RESOLUCIÓN DETERMINANTE DEL CRÉDITO FISCAL
NÚMERO [REDACTED]

"(....)

EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA DETERMINO MULTA POR NO CUMPLIR EN EL PLAZO ESTABLECIDO EN EL REQUERIMIENTO ACUMULADO N° [REDACTED] SE NOTIFICÓ EL 2011/08/22, CON EL CUAL SE LE REQUIRIÓ LA PRESENTACIÓN DE LA INFORMACIÓN DE OPERACIONES CON TERCEROS CORRESPONDIENTE AL MES DE MAYO DE 2011.

OBLIGACIONES OMITIDAS O MOTIVOS	INFRACCIÓN	SANCIÓN	MULTA
INFORMACIÓN MENSUAL DE OPERACIONES CON TERCEROS MAYO DE 2011	ARTÍCULO 81, FRACCIÓN XXVI DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	ARTÍCULOS 82 FRACCIÓN N XXVI, Y 70 PÁRRAFOS PRIMERO Y TERCERO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	\$8,410.00

(...)"

Ahora bien, los preceptos legales que sirvieron de fundamento para emitir las resoluciones impugnadas a la letra disponen:

“Artículo 81.- Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias:

(...)

XXVI. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley, o presentarla incompleta o con errores.

(...).”

“Artículo 82.- A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos, así como de expedir constancias a que se refiere el artículo 81, se impondrán las siguientes multas:

XXVI. De \$8,410.00 a \$16,820.00, a la establecida en la fracción XXVI.

(...).”

De las transcripciones anteriores, se puede observar que en el caso concreto contrario a lo alegado por la demandada, la conducta por la cual fue sancionada el actor consistió en no cumplir en el plazo establecido en el requerimiento acumulado N° [REDACTED] que se notificó el veintidós de agosto de dos mil once, con la presentación de la informativa de operaciones con terceros correspondientes a los meses de mayo y junio de dos mil once, respectivamente; sin embargo, dicha conducta no constituye una infracción prevista por el artículo 81, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación, pues el dispositivo legal únicamente considera infracciones tratándose de la presentación de declaraciones informativas mensuales de operaciones con terceros, las siguientes:

- a. No proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a



SALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE: [REDACTED]

Eliminado. Un renglón. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG
Motivación: Ver ()xxxxxxxxxxxxxxxx

través de los medios, formatos electrónicos y plazos establecidos en dicha Ley,

b. O Presentarla de forma incompleta o con errores.

En esa tesitura, el artículo 32, fracción VIII de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, dispone:

“Artículo 32.- Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

(...)

VIII. Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos que señale el Servicio de Administración Tributaria, la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, dicha información se presentará, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.

Los contribuyentes que tengan en copropiedad una negociación y los integrantes de una sociedad conyugal, designarán representante común previo aviso de tal designación ante las autoridades fiscales, y será éste quien a nombre de los copropietarios o de los consortes, según se trate, cumpla con las obligaciones establecidas en esta Ley.

En el caso de que los ingresos deriven de actos o actividades que realice una sucesión, el representante legal de la misma pagará el impuesto presentando declaraciones de pago del mes de calendario que corresponda, por cuenta de los herederos o legatarios.

Tratándose de servicios personales independientes prestados a través de una asociación o sociedad civil, será ésta la que a nombre de los asociados o socios cumpla con las obligaciones señaladas en esta Ley”.

Conforme a la transcripción anterior, se advierte que la presentación de la información correspondiente sobre el pago, retención, acreditamiento y

traslado del impuesto al valor agregado en las operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto al valor agregado, incluyendo actividades por las que el contribuyente no está obligado al pago, **se presentará a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda dicha información.**

En virtud de lo expuesto en los párrafos que anteceden, si la información mencionada no es presentada a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior, al que corresponda la información el contribuyente obligado, se hará acreedor a la imposición de la sanción prevista en el artículo 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación; debiendo concluirse que el hecho de no haberla presentado dentro del plazo previsto en algún requerimiento, no constituye infracción alguna a la ley al no encuadrar en los supuestos jurídicos previstos por el artículo 81, fracción XXVI del citado ordenamiento legal.

Sirve de apoyo a lo anterior por analogía, la siguiente tesis aislada:

VI-TASR-XXVI-41

MULTA FISCAL.- LA IMPUESTA POR LAS AUTORIDADES FISCALES MOTIVÁNDOLA EN QUE LA CONTRIBUYENTE CUMPLIÓ CON LA OBLIGACIÓN A REQUERIMIENTO DE LA AUTORIDAD, NO SE ADECUA A LAS HIPÓTESIS DE LOS ARTÍCULOS 81, FRACCIÓN XXVI Y 82 FRACCIÓN XXVI DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.- Las multas que el Administrador Local de Servicios al Contribuyente, impone con fundamento en los artículos 81, fracción XXVI y 82, fracción XXVI del Código Fiscal de la Federación en vigor, cuya motivación la constituye el hecho de que el contribuyente presentó la declaración informativa de operaciones con terceros a requerimiento que le notificó la autoridad, no se adecua a las hipótesis contenidas en los preceptos legales mencionados, pues en el primero de ellos se establece que son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias, el no proporcionar la información a que se refiere la fracción VIII del artículo 32 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado a través de los medios electrónicos y plazos establecidos en dicha ley o presentarla incompleta o con errores y en el artículo 82 del ordenamiento legal mencionado, se contempla el importe de la multa a aplicar para el supuesto contenido en

En las relatadas condiciones, al ser substancialmente fundado el concepto de nulidad en estudio, este Cuerpo Colegiado se pronuncia en el sentido de declarar la nulidad lisa y llana de las resoluciones objeto de este juicio, al haberse actualizado la causal de ilegalidad a que se refiere el artículo 51, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, ya que carecen de la debida fundamentación y motivación.

Finalmente, al haber resultado fundado el concepto de anulación estudiado, esta Juzgadora de conformidad con lo dispuesto por el artículo 50 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se abstiene de estudiar los demás agravios vertidos por la parte actora, en razón de que no variarían el sentido del presente fallo.

Sobre el particular tiene aplicación la jurisprudencia sostenida por el Segundo Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Cuarto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación, tomo IX de marzo de 1999, página 1303 que al respecto determina:

"INTERÉS JURÍDICO PARA PROMOVER AMPARO DIRECTO CONTRA UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA. NO SE SURTE AUNQUE LA AUTORIDAD RESPONSABLE HUBIESE OMITIDO EL ESTUDIO DE OTRAS CAUSAS DE ANULACIÓN DE LA MISMA ÍNDOLE. Conforme a lo preceptuado por el artículo 237 del Código Fiscal de la Federación, las sentencias del Tribunal Fiscal deben estudiar las causas de ilegalidad que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana del acto impugnado, preferentemente a las que tienden a producir la nulidad para determinados efectos. Lo anterior tiene su razón de ser en la importancia de que se declare la nulidad lisa y llana, en lugar de una nulidad para efectos, pues mientras en aquélla queda insubsistente el acto impugnado, en ésta la autoridad demandada debe ceñir su actuación a las directrices demarcadas en la sentencia de nulidad, y de ordinario da vida a otro acto o resolución con similares efectos o consecuencias que el afectado de nulidad. Es por ello que, si la Sala Fiscal desatiende el mandato del citado artículo 237 y declara la nulidad del acto para determinados efectos, olvidándose del estudio de las causas de ilegalidad que producirían la nulidad lisa y llana, innegablemente lesiona el

SALA REGIONAL METROPOLITANA.

EXPEDIENTE:

Eliminado. Un renglon. Fundamento legal: Artículo 18 fracciones I y II LFTAIPG

Motivación: Ver (XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX)

interés jurídico del actor para atacar su fallo por la vía constitucional, pues por un lado existe la certeza de que la autoridad administrativa volverá a proceder en su contra al acatar la sentencia de nulidad, y por otro lado, su pretensión de ocurrir al contencioso no fue totalmente colmada. Ahora bien, este supuesto no se actualiza cuando la Sala Fiscal declara fundada una causa de ilegalidad que conduce a la nulidad lisa y llana, pues en esa hipótesis el particular carece de interés jurídico para controvertir en amparo la sentencia de invalidez, aun en el caso de que la resolutora hubiese omitido o rehusado examinar otras causas de anulación de la misma indole. Esto es así, porque para que el interés jurídico del gobernado sufra menoscabo, es imprescindible que con motivo del acto autoritario resienta un agravio personal y directo en los términos requeridos por el artículo 4o. de la Ley de Amparo, entendiendo por ello no sólo el impacto que le ocasiona a su esfera de derechos, sino que la afectación sea actual o inminente, concreta y objetiva. En ese orden de ideas, si en la sentencia reclamada el quejoso obtuvo la nulidad lisa y llana del acto impugnado, no puede fundar legalmente su interés jurídico en la falta de análisis de otras causas de ilegalidad de fondo, pues la declaración de nulidad deja insubsistente plenamente la resolución o acto cuestionado, y si bien habrá algunos supuestos en que sea factible que la autoridad demandada, en uso de sus atribuciones, proceda nuevamente en contra de aquél, ésta es una mera posibilidad cuya concretización es futura e incierta, abstracta y subjetiva, y en ese contexto, no integra el agravio necesario para dañar su interés jurídico. por lo que en este supuesto debe decretarse el sobreseimiento en el juicio de garantías, sin que se oponga a ello la jurisprudencia sustentada por la anterior integración de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, bajo el rubro: "SENTENCIA FISCAL. DEBE COMPRENDER TODOS LOS CONCEPTOS DE NULIDAD. LA OMISIÓN DEL ESTUDIO DE ALGUNO DE ELLOS AMERITA QUE EN EL AMPARO SE OBLIGUE A LA SALA RESPONSABLE A PRONUNCIAR NUEVO FALLO.", porque este criterio parte de la premisa de que la sentencia reclamada declaró la validez del acto impugnado, sin antes haber analizado todos los conceptos de anulación expresados en la demanda de nulidad."

Amparo directo 812/98. Orlando Asturiano Terán. 26 de noviembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Amparo directo 388/98. Autotransportes de Carga, Servicio Nacional, S.A. de C.V. 2 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Juan Miguel García Malo.

Amparo directo 837/98. José Antonio Vidales Flores. 2 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Rodolfo R. Ríos Vázquez. Secretario: Marco Tulio Morales Cavazos.

Amparo directo 861/98. Orlando Asturiano Terán. 10 de diciembre de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Amparo directo 867/98. Luz María del Carmen Rojas Díaz. 6 de enero de 1999. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretario: Juan Manuel Rodríguez Gámez.

En consecuencia de lo anterior y con fundamento en los artículos 49, 50, 51, fracción IV, 52, fracción II, 58-12 y 58-13 de la Ley Federal Procedimiento Contencioso Administrativo, es de resolverse y se resuelve:

I.- LA PARTE ACTORA PROBÓ SU PRETENSIÓN, consecuencia;

II.- SE DECLARA LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LAS RESOLUCIONES IMPUGNADAS EN EL PRESENTE JUICIO, las cuales han quedado precisadas en el Resultando 1º, por las razones expuestas y consideraciones de derecho expuestas en el presente fallo.

III.- NOTIFÍQUESE.

Así lo resolvió y firma la C. Magistrada Instructora en el presente juicio, Licenciada [redacted] adscrita a la Tercera Ponencia de esta Sala, de conformidad con el Acuerdo G/JGA/46/2011 de fecha catorce de noviembre de dos mil once, emitido por la Junta de Gobierno y Administración de este Tribunal ante la Secretaria de Acuerdos Licenciada Ana [redacted], quien da fe.

ALGG



Handwritten signature of the Magistrate Instructor.

MÉXICO, D. F., A TREINTA Y UNO DE ENERO DE 2012
LICENCIADA LUISA GÁLLEGOS GARCÍA
C E R T I F I C A :
LA SUSCRITA SECRETARIA DE ACUERDOS DE LA SALA REGIONAL METROPOLITANA DE TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA CON FUNDAMENTO EN EL ARTICULO 50, FRACCION V L E Y ORGANICA DE ESTE TRIBUNAL
QUE LA PRESENTE COPIA ES FIEL Y EXACTA REPRODUCCION DE SU ORIGINAL QUE OBRA EN EL EXPEDIENTE NUMERO 26626/11-17-09-3 RELATIVO AL JUICIO DE NULIDAD PROMOVIDO POR [redacted] TILES, DOY FE
Eliminado. Un renglón Fundamento legal: Artículo 18 Fracciones I y II LFTJPF

Bibliografía

1. ARMENTA CALDERÓN, Gonzalo y Gonzalo Armenta Hernández, *Justicia Fiscal y Administrativa, Una Visión Procesal*, México, Porrúa, 2010.
2. ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 20ª. ed., México, Themis, 2009.
3. CARNELUTTI, Francesco, *Teoría General del Derecho, Metodología del Derecho*, Granada, trad. por Posada, Carlos G., Granada, Comares, 2003.
4. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho Fiscal I*, 6ª. ed., México, IURE, 2009.
5. CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Glosario de Términos Fiscales, Aduaneros y Presupuestales*, 3ª. ed., México, IURE, 2008.
6. CURIEL VILLASEÑOR, Omar, *Principios Tributarios, Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica*, México, Isef, 2001.
7. FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, 34ª. ed., México, Porrúa, 1996.
8. GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel, *Teoría de la Infracción Fiscal*, México, Cárdenas, 1982.
9. GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, 65ª. ed., México, Porrúa, 2013.
10. GONZÁLEZ MARTÍNEZ, Víctor Hugo, *Las Multas Fiscales y su Impugnación*, 2ª. ed., México, Sistemas de Información Contable y Administrativa Computarizados, S.A. de C.V., 2004.
11. JARACH, Dino, *El Hecho Imponible: Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1982.
12. LESCH, Heiko H., *La Función de la Pena*, trad. por Javier Sánchez- Vera Gómez- Trelles, Bogotá, Universidad Externado de Colombia, 2000.
13. LOMELÍ CERESO, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, 4ª. ed., México, Porrúa, 2002.
14. LUCERO ESPINOZA, Manuel, *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Legitimidad*, 15ª. ed., Porrúa, 2013.

15. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *De lo Contencioso Administrativo. De Anulación o de Legitimidad*, 15ª. ed., Porrúa, 2013.
16. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Administrativo Mexicano*, 5ª ed., México, Porrúa, 2011.
17. MARGAÍN MANAUTOU, Emilio, *Nociones de Política Fiscal*, 2ª. ed, México, Porrúa, 1998.
18. OSSA ARBELÁEZ, Jaime, *Derecho Administrativo Sancionador, una Aproximación Dogmática*, 2ª. ed., Bogotá, Legis, 2009.
19. SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho Administrativo, Segundo Curso*, 24ª. ed., México, Porrúa, 2006.
20. VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 2010.

Cibergrafía

1. CARRANCÁ Y RIVAS, Raúl, Responsable académico, Introducción al Estudio del Derecho Penal, Proyecto PAPIME, *La enseñanza del Derecho Penal a través de las nuevas tecnologías*, UNAM, México, 2004, <http://v880.derecho.unam.mx/papime/IntroduccionalDerechoPenalVol.I/cinco-seis.htm>, [18-enero-2018].
2. GARCÍA BUENO, Marco César, *El Principio de Capacidad Contributiva como Criterio Esencial para una Reforma Fiscal*. < <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/1/430/5.pdf>>, [18-enero-2018].
3. VÁZQUEZ, Luis Daniel y Sandra Serrano, *Los Principios de Universalidad, Interdependencia, Indivisibilidad y Progresividad. Apuntes para su Aplicación Práctica*, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3033/7.pdf> >[18-enero-2018].
4. *La PRODECON Presume Efectividad*, en Expansión, 21 de febrero de 2012, <<http://www.cnnexpansion.com/economia/2012/02/21/prodecon-gana-juicios-contras-el-sat>>, [18-enero-2018].

Legislación

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de septiembre de 2017.
2. Código Fiscal Federal; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de enero de 2017.
3. Código Civil Federal; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 19 de enero de 2018.
4. Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2015.
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.
6. Ley del Impuesto Sobre la Renta; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de noviembre de 2016.
7. Ley del Servicio de Administración Tributaria; última reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 17 de diciembre de 2015.
8. Resolución Miscelánea Fiscal para 2018, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 22 de diciembre de 2017.