



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN

"La Inconstitucionalidad del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación"

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

Emiliano Vázquez García

Asesora:

Lic. Patricia García Carrasco



Nezahualcoyotl, Estado de México a Septiembre de 2022



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.

“Soy un fiel creyente en el hecho de que cuando se tiene vocación, pasión, imaginación y disposición por el trabajo ninguna meta es inalcanzable. Ya que una vez alguien me dijo que lo difícil se hace y lo imposible se intenta.

Un pensamiento comienza con un sueño y vivir en un estado de ensoñación es uno de los placeres que el pensamiento crítico nos obsequia. Si el sistema me tilda como un cismático, prefiero morir bajo esa etiqueta antes que vivir considerando todo como incuestionable.”

-Emiliano Vázquez

AGRADECIMIENTOS:

Gratias...

A MI MADRE Y A MI PADRE: Porque todo lo que soy y lo que seré es gracias a ellos, a su esfuerzo su constancia, su sabiduría y sus consejos. Por el apoyo incondicional en todos los proyectos en los que me he embarcado y por estar a mi lado durante toda mi vida.

A MI TÍA EVA: Por darme la posibilidad de explorar nuevos horizontes, brindarme la inspiración para alcanzar siempre nuevas metas, escucharme en los momentos más difíciles y motivarme para nunca darme por vencido.

A LA LICENCIADA EVELYN GODÍNEZ RODRÍGUEZ: Por interceder por mí en incontables ocasiones, instruirme con paciencia y enseñarme que los errores son una gran oportunidad para aprender.

AL LICENCIADO LUIS ARGÜELLES MERAZ: Por abrirme las puertas de su despacho, permitiéndome incursionar en el Juicio de Amparo; enseñándome que la disciplina, el estudio y el trabajo duro rinden frutos no solo en los Tribunales, sino también en la vida.

A MI ASESORA, LA LICENCIADA PATRICIA GARCÍA CARRASCO: Por acompañarme a lo largo de esta aventura, corregirme en incontables ocasiones y engrandecer mi curiosidad y pasión por la materia fiscal, dentro de las aulas como en este proceso de investigación.

AL LICENCIADO ANTONIO LUNA CABALLERO: Por aportar a esta institución tanto dentro del seminario de Derecho Mercantil, Económico y Fiscal, así como por orientarme en la elaboración del trabajo final y brindarme sus consejos para la titulación.

A LA UNAM y LA FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES ARAGÓN: No solamente por otorgarme formación académica; sino también por enseñarme de la vida, permitirme forjar increíbles amistades y cooperar para la educación de nuestro querido país.

DEDICATORIA.

A TODOS LOS NIÑOS DEL MUNDO: Para que nunca dejen que nadie trunque alguno de sus sueños, porque un sueño es la semilla del futuro. Para que dejen volar libremente su imaginación ya que esta es el límite de la conciencia y el intelecto humano, y para que crezcan con todo el amor posible a sus padres, hermanos y compañeros; porque solamente el amor es lo que puede salvar a nuestro mundo de la tiranía, la avaricia, el despotismo y la indiferencia

LA INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

ÍNDICE	Pág.
PRÓLOGO.....	I
INTRODUCCIÓN.....	V
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y FIGURAS JURÍDICAS CONTEMPLADAS EN EL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN	1
1.1 Antecedentes.....	1
1.1.1 La Elusión Fiscal en México como Justificación del artículo.	1
1.1.2 Exposición de Motivos para la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.	3
1.1.3 Figuras relacionadas: Revelación de esquemas reportables y materialidad de las operaciones.	4
1.2 Figuras Jurídicas Contempladas en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (conceptos).....	7
1.2.1 Economía de Opción y Autonomía de la Voluntad.	7
1.2.2 La Audiencia en Sede Administrativa.	9
1.2.3 La presunción Jurídica y la Negativa Ficta	12
1.2.3 El Beneficio Fiscal y la Razón de Negocios.....	15
1.2.4 La Responsabilidad Surgida por la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.....	18
1.3 La problemática del precepto estudiado.....	21
CAPÍTULO II. LA RELACIÓN DEL ARTÍCULO 5-A CON LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN ORDINARIAS ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.....	23
2.1 Prolegómeno: El Procedimiento Fiscal.....	23

2.1.1 Fundamento Constitucional y Ordinario para el inicio del Procedimiento Fiscal.	25
2.2 Facultades de comprobación administrativas que dan cabida a la aplicación del artículo 5-A.....	35
2.2.1 La Visita Domiciliaria.	35
2.2.2 La Revisión de Gabinete.	42
2.2.3 La Revisión Electrónica.	47
CAPÍTULO III. ¿POR QUÉ ES INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN?.....	52
3.1 Primera discrepancia: La contradicción a nivel ordinario con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.....	52
3.2 Artículos Constitucionales en Contraposición a la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.....	59
3.2.1 El artículo 1 y 133: Principio de Supremacía Constitucional y principio Pro Persona.	60
3.2.2 El artículo 14: Seguridad Jurídica y Debido Proceso.....	69
3.2.3 El artículo 16: Garantía de Legalidad.	80
3.2.4 El artículo 17: La Independencia Judicial.	85
3.2.5 Artículo 49: La División de Poderes y sus Atribuciones	90
3.2.6 Artículo 25: Propiciación del desarrollo económico.....	96
3.2.7 Artículo 31: Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria	100
3.3 Sumario: Razones para tildar de Inconstitucional al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.....	105
3.4 Medios de Defensa Ante la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.....	108
3.5Propuesta Final: Derogación total del artículo.	110
CONCLUSIONES.....	112

FUENTES DE CONSULTA	118
A. LIBROS	118
B. INSTITUTOS Y ORGANIZACIONES	119
C. DICCIONARIOS	119
D. REVISTAS Y ARTÍCULOS	120
E. LEGISLACIÓN	120
F. FUENTES JURISPRUDENCIALES	121
GLOSARIO DE ABREVIACIONES	121

PRÓLOGO.

El 6 de diciembre del 2019, el presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos promulgó un decreto en el que se adicionan y reforman varias disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en los que se incluyen el artículo 5-A,69-A,197 y 199.

El numeral que nos ocupa y que ha tenido un nicho importante en el estudio de la aplicación de la ley fiscal es el referido 5-A, ya que desde su adición al ordenamiento tributario principal ha extendido una serie de interrogantes sobre la técnica legislativa empleada para su promulgación, la ambigüedad de las figuras jurídicas que se contemplan en el mismo y , sobre todo, la constitucionalidad de los actos derivados de las facultades conferidas al Servicio de Administración Tributaria al amparo del mismo.

Es una verdad fulminante que la elusión fiscal ha sido practicada de manera extensa en México y otros países, bajo la forma de las llamadas “estrategias tributarias” y que dentro de la exposición de motivos para la entrada en vigor del precepto que nos ocupa las autoridades pretenden tomar medidas pertinentes en contra de los contribuyentes que bajo una planeación fiscal agresiva, han reducido de manera significativa sus contribuciones a cargo , así como mediante actos jurídicos diversos han logrado erosionar su base imponible, teniendo como consecuencia una contribución menor a la que el fisco planeaba percibir en primera instancia.

El propósito de éste proyecto de tesis no es emitir una crítica política al método de fiscalización del régimen actual, sin embargo, es del conocimiento general que los métodos de recaudación agresivos y la constricción del contribuyente de manera generalizada son una realidad que sucede al amparo de la ley y si bien las estrategias fiscales exageradas han sido el punto de partida para la posible prohibición de las mismas, es una verdad que el impuesto a cargo no debe de ser omitido, ya que su fin último es la procuración de sustentar el gasto público, pero también es cierto que dicha contribución debe de ser “más aceptable” en medida de las contraprestaciones otorgadas por el Estado en el ejercicio de sus facultades de administración.

El proyecto se desarrollará de acuerdo a los distintos ámbitos que cuestionan la constitucionalidad del precepto que nos ocupa, debido a que en la parte dogmática de nuestra Constitución Federal se encuentran los derechos fundamentales de los ciudadanos, contribuyentes y justiciables que se sujetan a las diferentes formas de tributación existentes en nuestro país, dichas garantías fueron pensadas para resguardar el estado de derecho mediante la aplicación correcta de las normas; evitando así cualquier exceso y abuso que se pueda suscitar, como es en este caso, de un órgano dependiente del poder ejecutivo.

También se tratarán los motivos por los cuales el numeral expuesto debe de ser tildado de inconstitucional, ya que, si bien no existe una pronunciación específica del máximo tribunal de justicia de nuestro país, este mismo se ha pronunciado ya con anterioridad sobre la aplicación e interpretación de normas fiscales que se encuentran en una discrepancia con la constitución, las cuales nos servirán como precedente para sentar las bases de nuestro argumento.

La principal motivación para abordar el tema fue, primeramente, a través de una retrospectiva histórica. Los instrumentos que ha utilizado el fisco para allegarse cada vez de un mayor volumen de contribuciones, siendo éstos métodos de todo tipo y de los cuales si los contribuyentes solicitados no cuentan con una correcta asesoría resultan en créditos fiscales cuantiosos, lo cual muchas veces provoca un menoscabo directo al patrimonio de una empresa (entendiendo como empresa a toda persona física o moral que realice actividades empresariales) resultando de manera general en una deuda imposible de cubrir, lo cual nos lleva directamente a explicar la segunda piedra angular que sirve de motivación para realizar éste proyecto, el cual es el respeto a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria plasmados en la fracción cuarta del artículo 31 de nuestro máximo ordenamiento.

Uno puede preguntarse e incluso someter a decisión judicial lo que es equitativo y proporcional, ya que esto depende de la visión que tomemos, como autoridad administrativa o como contribuyente, sin embargo, es una realidad latente que la consideración del público en general es que dichos principios no son cumplidos en las cargas tributarias que se exigen hacía los contribuyentes. Esto ha provocado principalmente dos conductas en nuestro país, las cuales son: operar en la informalidad

para evitar el pago total de contribuciones, o bien, si ya se está constituido de manera formal inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes; incurrir a realizar actos jurídicos diversos, para si bien no omitir en su totalidad el impuesto a cargo, hacer que éste sea más equitativo para la capacidad financiera que se tenga en ese momento, los cuales a ojos de la autoridad fiscal resultan excesivos.

Desarrollaremos una exposición detallada de las figuras jurídicas que se contemplan en el artículo 5-A del Código Fiscal Federal, describiendo su relación con otras obligaciones y procedimientos contemplados en la legislación tributaria, exponiendo argumentos por los cuales debe de ser tildado de inconstitucional y señalando cuales son los medios de defensa contemplados en la ley para los contribuyentes requeridos al tenor de dicho artículo.

La relevancia de delimitar dicho tema versa en que es de reciente adición al mundo tributario, el cual -muy posiblemente- todavía no es abarcado dentro del programa de estudios de ninguna Facultad de Derecho, así como un nuevo asunto de preocupación para todo tipo de contribuyentes que en años pasados han venido implementando las llamadas “estrategias fiscales” y ahora se ven obligados tanto a retroalimentar los esquemas bajo los que tributan al fisco, como a reconocer los actos jurídicos bajo los que han erosionado a su favor su base gravable. Por lo que resulta preciso describir de manera detallada cada aspecto del numeral en cuestión, encontrando una solución en la que medie la justicia tributaria para el contribuyente.

Los objetivos, como ya se mencionó con antelación , *lato sensu* consisten en someter a un estricto examen la constitucionalidad de un artículo recientemente añadido al Código Fiscal de la Federación, señalando las discrepancias que tiene; en primera instancia, con la legislación federal ordinaria y en segunda instancia con los principios dispuestos por nuestro ordenamiento principal, *stricto sensu* señalaremos argumentos de defensa idóneos para impugnar la inconstitucionalidad del precepto, ya que por el solo hecho de encontrarse frente a una situación jurídica concreta, el contribuyente que resienta los actos cuenta con personalidad e interés legítimo para reclamar los actos que lo afecten dentro de su órbita jurídica, en concordancia al principio de acceso a la justicia.

La metodología utilizada será principalmente comparativa, utilizando criterios fundamentales del derecho mexicano, así como opiniones del Poder Judicial de la Federación sobre la aplicación de las normas fiscales; que sirvan como fundamento para señalar la discrepancia constitucional, así como disposiciones expresas ya contenidas en la ley, las cuales nos servirán como premisa para resaltar la incongruencia en la aplicación efectiva hacia el contribuyente del numeral en pugna.

Nuestra hipótesis consiste principalmente en demostrar que el hecho de que el Fisco Federal ahora pueda asumir actos jurídicos diversos como parte de una estrategia fiscal que pretende obtener una ventaja tributaria mayor al beneficio económico esperado por la realización del mismo acto, so pena de considerar dicho acto como inexistente para efectos del cálculo del impuesto a cargo; derivaría en un uso indiscriminado de las facultades de comprobación por parte de la autoridad fiscal, alegando falta de “razón de negocios”, lo cual deja en una suerte de incertidumbre a las empresas, ya que bajo esta tónica cualquier acto jurídico encaminado a propiciar la eficacia y rentabilidad de la empresa puede ser interpretado con ánimos de elusión fiscal, lo cual resulta en una detracción para el desarrollo progresivo de la actividad lucrativa de las empresas que sean sujetadas a la hipótesis que dispone dicho artículo.

INTRODUCCIÓN

Lo que se pretende alcanzar con el presente proyecto de investigación, de manera general es demostrar la inconstitucionalidad del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, y, por lo tanto, de los actos heteroaplicativos que la autoridad tributaria pueda ejercer facultada con el mismo.

Ahora bien, ya que se ha señalado de manera general, el objetivo, siendo éste demostrar que es correcto tildar de inconstitucional el artículo en cuestión; se hará utilizando el método deductivo, es decir, partiremos de principios generales, a manera de premisas, los cuales nos ayudaran a describir hechos particulares y llegar a un razonamiento fundado¹.

Y de manera específica los objetivos son señalar los preceptos constitucionales que se estimarían como violados ante la efectiva aplicación de la revisión que dispone el referido artículo y por lo tanto señalar los medios de defensa a los que puede acudir el contribuyente en caso de ser señalado como encuadrado en alguno de los supuestos que dispone dicho artículo.

Resulta casi obvio que cuando hablamos de actos de autoridad que no estén apegados al marco constitucional o la aplicación de un precepto que no obedezca al ordenamiento fundamental, se debe de acudir al juicio de amparo para solicitar la protección de los derechos constitucionales. Sin embargo, es bien sabido que es difícil ganar un juicio de garantías, más aun considerando que en materia fiscal las leyes son de aplicación estricta y no procede la suplencia en la deficiencia de la queja, empero, como se expondrá de manera ulterior; en el presente proyecto se planea introducir argumentos sólidos para tildar de inconstitucional tanto la adición al Código Fiscal de la Federación del artículo que nos ocupa, como plantear consideraciones que un contribuyente pueda exponer dentro de su defensa en caso de que el Fisco Federal, determine que se encuentra dentro del supuesto de la carencia de una “Razón de Negocios” la cual es una figura jurídica de nueva

¹ Castellanos, B. J. (15 de Diciembre de 2007). *El uso de los métodos deductivo e inductivo para aumentar la eficiencia del procesamiento de adquisición de evidencias digitales*. Obtenido de <http://orcid.org/0000-0002-9780-2100>: <http://www.scielo.org.co/pdf/cuco/v18n46/0123-1472-cuco-18-46-00056.pdf>, Consultado a las 16:31 horas.

introducción y que adolece de tener una ambigüedad tremenda en cuanto a su configuración, su investigación y ejecución en materia tributaria

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES Y FIGURAS JURÍDICAS CONTEMPLADAS EN EL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El presente capítulo tendrá como finalidad delimitar de manera detallada el contenido del precepto que sometemos a estudio, ya que, dentro de la dialéctica utilizada dentro de la legislación fiscal, siempre hay una tendencia a la alta especificidad. Por esta razón explicaremos los principios doctrinales sobre los que se basa el texto de este artículo y las diversas figuras jurídicas que se contemplan en su contenido.

El artículo fue generado como una norma antiabuso, ya que la administración pública identificó a contribuyentes de todos los niveles que realizaban actos diversos para eludir la carga tributaria. Sin embargo, el ente estatal no ha tomado en cuenta la libertad de opción de las empresas para decidir su propio futuro financiero. Como un ejemplo somero: Si una persona desea evitar el impuesto sobre el tabaco, la forma más lógica y conveniente es no fumar. La premisa anterior nos lleva de manera casi cómica a razonar sobre el poder imperativo del Estado, ya que por el hecho de que un contribuyente elija un camino sobre la cantidad infinita de opciones que pueda existir, no significa indefectiblemente tener un ánimo antisocial para evadir las contribuciones.

Sin más preámbulo comenzaremos la exposición con la justificación sociológica del artículo, para de manera posterior someterlo a un análisis doctrinal.

1.1 Antecedentes

Previo a comenzar la explicación de la forma en la que la autoridad aplicará el artículo aludido, es de suma importancia señalar la justificación fáctica de la adición a la normatividad fiscal de este artículo, comenzando por la elusión fiscal como fenómeno social, y la justificación del legislador para integrar una norma “antiabuso” al ordenamiento tributario.

1.1.1 La Elusión Fiscal en México como Justificación del artículo.

El sistema tributario en México se ha visto en una necesidad imperante de implementar maneras de recaudación cada vez más restrictivas, así como convertir dicho

sistema -meramente- en un intrincado mecanismo que garantice uno de los fines del estado, que es percibir ingresos.

Esto se ha suscitado debido a dos factores: la tributación bajo elusión, o bien la evasión total del impuesto a cargo, ya sea debido a que se opera en la informalidad o por la morosidad de contribuyentes cautivos. “La recaudación tributaria como porcentaje del Producto Interno Bruto de México en 2018 (16.1%) estuvo por debajo del promedio de ALC (23.1%)¹ de 6.9 puntos porcentuales y por debajo del promedio de la OCDE (34.3%).”

La Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico ha tomado las llamadas acciones BEPS (Base Erosion and Profit Shiffting)², en específico las acciones 5 y 6; las cuales explican las prácticas fideles dañina y la prevención de tratados fiscales abusivos.³

Bajo las premisas anteriores podemos decir que la recaudación, en comparación con el PIB, el cual representa la productividad económica a nivel nacional, además de estar por debajo del promedio en países aledaños de Latinoamérica, ni siquiera llega a ser la tercera parte de los ingresos totales percibidos.

Esto sirvió como parte de la exposición de motivos para presentar la iniciativa de ley, en la que se contempla una medida restrictiva para impedir la elusión fiscal a escala general, tanto para los contribuyentes basados dentro de territorio nacional, como para aquellos de índole internacional que tengan obligaciones tributarias dentro de México.

Pero es importante definir que es la elusión fiscal, ya que ésta figura jurídica que solamente es reconocida de facto por la legislación mexicana ha sido la piedra angular para que se decidiera la implementación del nuevo artículo, el tratadista Mejía Rodríguez explica: “¿Cómo se produce la elusión? Evitando la ubicación precisa de la conducta del posible sujeto pasivo de la contribución en el hecho generador. Lo anterior se logra mediante la sustitución de una figura jurídica que tipifique la ley como gravable por otra

² En español: Erosión de base gravable e intercambio de ingresos

³ Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico. (1 de marzo de 2021). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 - México*. Obtenido de [www.oecd.org: http://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf](http://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf), consultado a las 12:15 horas.

que no encaje en el tipo identificado por la norma fiscal. La elusión no implica infracción ni delito, y su utilización depende de la pericia del contribuyente en potencia.”⁴

Con base en lo anterior podríamos inferir que la elusión fiscal, no es más que el aprovechamiento oportuno de la misma legislación fiscal o de lagunas dentro de la misma. Dicha práctica se ha llevado a cabo debido a que los contribuyentes desean pagar un impuesto menor al que realmente corresponde.

1.1.2 Exposición de Motivos para la adición del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Ahora, si bien la elusión fiscal sirvió como base para promulgar y adicionar el numeral que tildamos de inconstitucional, haciendo uso de estrategias fiscales, las cuales consisten en la realización de uno o más actos jurídicos tendientes a reducir la base imponible para el cálculo del impuesto en cuestión. El punto clave sobre el que se ha apoyado el legislador en la adición de este artículo es el siguiente:

“En la práctica se ha detectado que diversos contribuyentes realizan actos jurídicos para configurar operaciones con el principal objetivo de encontrarse en una posición fiscal más favorable que otros que realizan la misma operación económica. Además del conflicto de inequidad que genera, estas prácticas provocan un problema de elusión fiscal que repercute en la recaudación de las contribuciones federales. En tal sentido, los Tribunales Colegiados de Circuito han reconocido que la elusión tributaria es un fenómeno distinguido por el uso de actos⁵, contratos, negocios y mecanismos legales que tienen como fin aminorar el pago de los tributos, y las normas antiabuso son respuestas a prácticas de fraude a la ley o abuso del derecho.”⁶

⁴ Mejía Rodríguez, G. (2001). Evasión Fiscal. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, pág. 307.

⁵Cfr. La tesis aislada I.4o.A.170 A (10a.), de la Décima Época emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con registro 2020335 titulada: NORMAS ANTIELUSIÓN O ANTIABUSO. PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES CONTENIDAS EN. Si se interpreta este criterio, podemos sostener que se hace referencia a la materialidad de operaciones y simulación de actos, mas no a la planeación fiscal.

⁶Vid. *Cámara de Diputados. (8 de septiembre de 2019). Iniciativas del Ejecutivo Federal. Gaceta Parlamentaria, págs. CXVI-CXXII.*

Es interesante mencionar que, dentro de esta misma exposición de motivos, el legislador menciona las normas antiabuso que existen en los ordenamientos internacionales.⁷ Observando que predominantemente que estos países pertenecen al primer mundo, sea por su nivel de desarrollo, el continente donde se ubican o la calidad de los servicios públicos ofrecidos como contraprestación al impuesto; Francia, Canadá, Alemania, Suecia, y Finlandia son el mayor ejemplo.

1.1.3 Figuras relacionadas: Revelación de esquemas reportables y materialidad de las operaciones.

Dada la naturaleza del precepto sometido a estudio, no se debe de abordar de manera aislada, ya que dentro de la legislación fiscal existen principalmente dos figuras que sirven como un buen conocimiento *a priori*. Las cuales, primeramente, son los *esquemas reportables*, cuya aplicación se encuentra regulada en el título sexto del Código Fiscal de la Federación.

De manera bastante general, podemos encontrar el concepto de esquemas reportables dentro de la ley, que los define de la siguiente manera:

*“Artículo 199.-Se considera un esquema reportable, cualquiera que genere o pueda generar, directa o indirectamente, la obtención de un beneficio fiscal en México y tenga alguna de las siguientes características:
...”⁸*

La ley dentro del precepto citado continúa enumerando claramente las características de estos esquemas, así como también nos proporciona la definición de asesor fiscal de la siguiente manera:

⁷ Vid. Gaceta Parlamentaria de la Cámara de Diputados, año XXII, anexo D , número 5361, página XCVII, publicada el 8 de septiembre de 2019.

⁸Vid. Código Fiscal de la Federación, artículo 199. Dentro de dicho precepto se abordan las diferentes características con las que puede contar un esquema reportable, así como distintas hipótesis que hacen que se considere como tal. Debido a la amplitud de este tema nos limitaremos a su mención y breve descripción.

“Artículo 197.

....

Se entiende por asesor fiscal cualquier persona física o moral que, en el curso ordinario de su actividad realice actividades de asesoría fiscal, y sea responsable o esté involucrada en el diseño, comercialización, organización, implementación o administración de la totalidad de un esquema reportable o quien pone a disposición la totalidad de un esquema reportable para su implementación por parte de un tercero.”⁹

Partiendo de estas dos definiciones brindadas por la ley, podemos inferir que de acuerdo a estas figuras de reciente adición a la legislación fiscal; la planeación fiscal debe de ser revelada al fisco como forma de retroalimentación, para su posterior valorización. Dichas normas se encuentran íntimamente relacionadas con nuestro objeto de estudio, debido a que la planeación fiscal y la ejecución de operaciones diversas, las cuales se presume van encaminadas a la reducción de la base gravable, son el fundamento *de facto* para el ejercicio de las facultades presuntivas por parte de la autoridad hacendaria, las cuales se contemplan en el estudiado artículo de marras.

En segundo término, la materialidad de las operaciones y su acreditación ante el fisco también cuentan con un nexo importante para nuestro objeto de análisis. La ley nos otorga una definición *a contrario sensu* de lo que se debe de entender por materialidad:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.”¹⁰

⁹*Ibid.* Artículo 197. Dentro de este precepto se nos otorga la definición de asesor fiscal, ya que dichos individuos son aquellos que *de iure* están obligados a la revelación de esquemas.

¹⁰ *Vid.* Código Fiscal de la Federación, artículo 69-B, párrafo primero.

Al tenor de lo anterior, decimos que la ley nos proporciona a *contrario sensu* su definición de materialidad, ya que se presume la inexistencia de operaciones cuando se advierta que los comprobantes utilizados para acreditar erogaciones sean expedidos sin contar con la capacidad material o técnica para dicho fin. Es decir, que amparen operaciones inexistentes o simuladas. Desde nuestro punto de vista esta hipótesis encuadraría en la evasión antes que la elusión; considerando que la elusión se realiza al margen de la ley, tratando de encuadrarse en los supuestos más convenientes y haciendo uso de la pericia interpretativa, mientras que la evasión la quebranta o viola deliberadamente.

De manera más precisa Eduardo Johnson Okhuysen, dentro del diccionario jurídico mexicano nos expresa lo siguiente:

“Cualquier hecho, comisivo u omisivo del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una forma fiscal, en virtud del cual una riqueza imponible en cualquier forma resulte sustraída, total o parcialmente al pago del tributo impuesto por la Ley, constituye una evasión tributaria. Para que la acción comisiva u omisiva del contribuyente sea capaz de producir consecuencias jurídicas en el ámbito el derecho tributario, es necesario que esté prevista una sanción penal o pecuniaria, que configure el delito o el ilícito tributario”¹¹

Cabe mencionar que dentro del aludido artículo 69-B del Código Fiscal Federal se contemplan sanciones -previo procedimiento administrativo- las cuales comprenden desde el desconocimiento de las operaciones sustentadas en dichos comprobantes, hasta la cancelación de sellos digitales. De igual forma, dentro del artículo 113 Bis. del mismo ordenamiento, se contempla la sanción expresa por expedir, enajenar, comprar o adquirir comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos

¹¹ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 1604.

simulados. Por lo tanto, en este supuesto se quebranta una disposición expresamente contemplada dentro de la Ley.¹²

1.2 Figuras Jurídicas Contempladas en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación (conceptos).

Dentro de nuestra rama jurídica, la doctrina ha reconocido principios teleológicos a los que debe de obedecer la norma, para que de esta manera queden satisfechos los requisitos que establece nuestra constitución y de esta manera preservar el estado de derecho. A continuación, se explicarán las figuras e instituciones jurídicas contenidas en el artículo que estamos sometiendo a estudio.

1.2.1 Economía de Opción y Autonomía de la Voluntad.

Es pertinente comenzar con la transcripción del artículo para explicar el punto de partida que pretende abarcar el artículo sobre la administración o planeación fiscal del contribuyente:

“Artículo 5-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”¹³

El texto del artículo comienza describiendo los efectos que tendrán el ejercicio de las facultades de comprobación fiscal derivadas de este artículo, así como se hace mención del concepto de la razón de negocios, el cual será explicado más adelante. Los efectos buscados por la autoridad al ejercer este artículo son considerar como gravables los actos que los contribuyentes hayan realizado deliberadamente para no encontrarse en el supuesto de gravamen.

¹² La materialidad de las operaciones, así como los comprobantes fiscales que acrediten su legalidad, son temas que debido a su abundancia podrían abarcar un trabajo de investigación propio. Tienen un nexo estrecho con la razón de negocios debido a que comúnmente se utilizan comprobantes “inflados” como una manera de reducir la base gravable, sin embargo, este es un delito mientras que implementar una planeación fiscal utilizando la economía de opción no.

¹³ *Vid.* Código Fiscal de la Federación, Artículo 5-A, párrafo primero.

De manera posterior se nos indica lo siguiente:

*“En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una **razón de negocios** con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las misma”¹⁴*

(...)

*“La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una **razón de negocios**, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso.”¹⁵*

(...)

Ligando la primera parte del párrafo segundo y el párrafo cuarto del artículo, en el texto destacado encontramos de primera cuenta, el concepto de razón de negocios. La doctrina nos señala que para analizar esta figura se debe atenderse a la autonomía de la voluntad y la economía de opción. Dentro del diccionario Jurídico del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM a la autonomía de la voluntad se le define como “el principio jurídico-filosófico que les atribuye a los individuos un ámbito de libertad dentro del cual pueden regular sus propios intereses; permitiéndoles crear relaciones obligatorias entre ellos, que deberán ser reconocidas y sancionadas en las normas de derecho”¹⁶

Por otra parte, la economía de opción se debe entender de la siguiente manera: “podemos definir a la Economía de Opción como la libertad o facultad que tienen los

¹⁴*Ibid.* Párrafo segundo.

¹⁵ *Ibidem.* Párrafo cuarto.

¹⁶*Vid.* Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 330.

contribuyentes de elegir el comportamiento y ahorro fiscal más conveniente y barato, previsto en una norma tributaria sin incurrir en actividades ilícitas.”¹⁷

De la armónica interpretación de estos dos conceptos nace la figura de la razón de negocios, a la cual se hace alusión dentro del mismo artículo. Esta tiene como fin fusionar tanto la autonomía de la voluntad como la economía de opción, limitando a ambas. Ya que según la los límites para dichos principios son: a) La simulación, b) El abuso a la Ley Tributaria, c) El Abuso de las Formas Jurídicas y d) El Fraude a la Ley. Esto sirve como punto de partida para el legislador dentro de su exposición de motivos para crear una norma “antiabuso”.¹⁸

Dentro de este apartado, describiremos párrafo por párrafo aquello contemplado dentro del artículo, ya que si bien, la piedra angular de este precepto es la institución de la “razón de negocios”, dentro del mismo artículo se contemplan una hipótesis y una secuela procesal para su efectiva aplicación, las cuales serán detalladas en las siguientes líneas.

1.2.2 La Audiencia en Sede Administrativa.

Limitativamente, el artículo nos señala en la segunda parte de su segundo párrafo el requisito procesal para que pueda surtir efectos la determinación de la autoridad fundamentada en dicho numeral:

“No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código, y hayan transcurrido los plazos a que se refieren los artículos anteriores, para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho

¹⁷ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). *La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión*. Ciudad de México: PRODECON, pág.10.

¹⁸ Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). *La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión*. Ciudad de México: PRODECON, pág.12.

convenga y aporte la información y documentación tendiente a desvirtuar la referida presunción.”¹⁹

De primera cuenta se hace referencia a la conclusión de la visita domiciliaria²⁰ con el acta parcial final; posteriormente, el final de la revisión de gabinete, con el oficio de observaciones, y finalmente al acuerdo conclusivo con el que termina una revisión electrónica. Es decir, se debe de terminar la revisión a la que se esté siendo sometido en primera cuenta.

El requisito para que los actos sean desconocidos por la autoridad, es en este caso que medie la garantía de audiencia, con la oportunidad de aclarar o desvirtuar los actos que se le imputan, así como la finalización de la fase administrativa del procedimiento fiscal mediante la emisión de la resolución administrativa correspondiente, donde, por supuesto, deberán de estar pormenorizadas las situaciones de hecho y derecho en las que la autoridad se está sustentando para intentar el desconocimiento de los actos, esto en aras de preservar la legalidad y debido proceso²¹

Dentro de este numeral el legislador trató de satisfacer ciertos requisitos en cuanto a la formalidad del artículo, su legalidad y la secuela procesal que debe de seguir. Asumimos que esto ha sido con el objetivo de que, a primera vista, esté apegado a la carta magna, sin embargo, los siguientes párrafos explicarán los principios teleológicos del artículo, mientras desentrañamos su texto y su propósito, ya que esto nos servirá como introducción cuando se haga el estudio de su constitucionalidad.

Si bien es cierto que en el contenido del artículo se hace respetar la garantía de audiencia, este procedimiento solo es llevado en sede administrativa.²² En las siguientes partes del artículo invocado, encontramos la capacidad de la autoridad fiscal para que, con

¹⁹ Cfr. Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, Segundo párrafo, parte final.

²⁰ Vid. Código Fiscal de la Federación, artículo 46, fracción IV.

²¹ La legalidad y debido proceso son principios constitucionales que son la base de todo acto de autoridad, su estudio será sometido en capítulos posteriores del presente trabajo.

²² *Supra*. Nota 5. Posteriormente se debatirá el respeto a la independencia judicial dentro de el artículo sometido a estudio.

base en presunciones, pueda comenzar la aplicación del numeral, el cual consiste en el inicio de un sub-procedimiento dentro del ejercicio de las facultades de comprobación con las que cuenta el fisco, como se cita a continuación:

“Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo”²³

En este párrafo encontramos que para la efectiva aplicación del modelo de desconocimiento que se propone las observaciones realizadas por la autoridad administrativa serán sometidas a un órgano integrado al ente administrativo, el cual con libertad de opinión decidirá si procede la aplicación de este artículo. Es cuestionable la imparcialidad de estas decisiones, ya que el órgano colegiado al que se hace referencia forma parte del órgano recaudador.

Es cierto que para que se inicie una facultad de comprobación en primera instancia, la autoridad fiscal debe de detectar irregularidades²⁴, dentro de la técnica legislativa, encontramos la voluntad del legislador de respetar los principios de garantía de audiencia y debido proceso. Contemplados, por supuesto a nivel constitucional ²⁵. El debido proceso es definido por la doctrina como “el conjunto de condiciones y requisitos de carácter jurídico y procesal que son necesarios para poder afectar legalmente los derechos de los gobernados”²⁶, por otro lado, encontramos un principio totalmente interdependiente de este, el cual es la garantía de audiencia; la doctrina sostiene que “se integra por los derechos de

²³ Vid. Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafo tercero.

²⁴ Vid. Artículo 42 párrafo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual se relacionará con el numeral cuestionado en una parte posterior del trabajo.

²⁵ El artículo 14 de nuestro máximo ordenamiento será abordado de manera posterior en el presente trabajo de investigación.

²⁶ Vid. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 977.

defensa , consistente en la posibilidad de ser “oído” en el juicio respectivo, y de ofrecer y desahogar pruebas que tiene el afectado”²⁷

Resulta obvio que la intención original del legislador es preservar la posibilidad de desvirtuar las observaciones de la autoridad tributaria, mediando un plazo cierto para ofrecer instrumentos que acrediten sus acciones. Así como la posibilidad de ser “juzgado” o sometido a opinión de una autoridad.

1.2.3 La presunción Jurídica y la Negativa Ficta

No obstante, del texto del artículo se desprende la facultad de presumir sobre la intención de los actos realizados por el contribuyente, lo cual brinda al fisco una facultad discrecional para no solamente iniciar una facultad de comprobación “ordinaria” sino que a la par dar instancia al sub-procedimiento contemplado dentro del artículo para perseguir los actos que a su consideración, carezcan de una razón de negocios.²⁸ La duda razonable de la fundamentación puede nacer del fin último del Fisco Federal, el cual es recaudar (así como tratar de aumentar el monto de las recaudaciones).²⁹ En otras palabras, la autoridad tributaria ahora cuenta con facultad para iniciar un procedimiento de comprobación y posteriormente determinar créditos fiscales de manera indiscriminada, resulta indispensable comprender la naturaleza de una presunción jurídica.

“La presunción jurídica es un juicio lógico del legislador o del juez, en virtud del cual se considera como cierto o probable un hecho, con apoyo en las máximas generales de experiencia, que le indican cuál es el modo normal como suceden los acontecimientos.

²⁷ Vid. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). Diccionario Jurídico Mexicano. Ciudad de México: Porrúa, pág. 316.

²⁸ Las consideraciones para sostener dicho argumento serán abordadas cuando se someta al examen de constitucionalidad de la norma, en un capítulo posterior.

²⁹ Vid. Artículos 2 y 3 de la Ley del Servicio de Administración tributaria, donde se describen las facultades y objetivos de dicho organismo, así como se hace mención de su capacidad de autogestión y autonomía técnica para lograr su objetivo.

La presunción se integra, en todo caso, de una afirmación base, una afirmación presumida y el enlace.”³⁰

A partir de la definición anterior, podemos inferir que la presunción, si bien puede servir como elemento valorativo para la autoridad mientras trata de determinar o inferir como se suscitan las circunstancias inspeccionadas, ésta debe de estar fundada en derecho, obedeciendo a una norma de fondo, así como en pro de preservar el principio de igualdad procesal, admitir prueba en contrario.

“la carga de la prueba del derecho se desplaza a la parte contraria si la ley admite prueba en contrario. Las presunciones como reglas de fondo son innumerables, inclasificables, en razón de multiplicidad de su disimbolismo y variación en el campo filosófico y en la vida de un pueblo; se transforman en el tiempo y el espacio bajo la influencia de la evolución científica.”³¹

Si bien es cierto que el contribuyente cuenta dentro del procedimiento de comprobación “primario” con un plazo para presentar manifestaciones para desvirtuar irregularidades, volvemos de nueva cuenta al planteamiento, donde es necesario expresar la problemática: el mismo órgano administrativo susceptible a recibir un derecho en su beneficio será el encargado de dictaminar si los argumentos de hecho y derechos expresados por el contribuyente son apropiados para contradecir su presunción.³²

También es preciso señalar que en los criterios que se presentan con antelación, el párrafo citado del artículo señala que la determinación final del órgano colegiado se realizará mediante normas de carácter general como se señala a continuación:

*“En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. **Las disposiciones relativas al referido***

³⁰ Vid. Venegas Álvarez, S. (2007). *Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas en México*. México, D.F.: Jurídicas UNAM, pág. 6.

³¹ *Óp. Cit., Ibidem.*

³² Este argumento será ahondado cuando se explique el contenido de varios preceptos constitucionales violados por el numeral que sometemos a estudio.

órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria”³³

Al principio de este texto podemos apreciar la figura de la negativa ficta en materia administrativa (la materia fiscal es considerada por muchos tratadistas parte de la administrativa). La negativa ficta “Es el sentido de la respuesta que la ley presume ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona interesada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en determinado periodo”³⁴

Después encontramos que el texto legislativo trata de colmar el principio de exacta aplicación de la ley y legalidad, ya que se indica que las consideraciones para desconocer los actos serán siguiendo reglas de carácter general. La doctrina define la legalidad como:

“La prerrogativa que tiene todo ser humano a que los actos de la administración pública, de la administración y procuración de justicia se realicen con apego a lo establecido por el orden jurídico, a efecto de evitar que se produzcan perjuicios indebidos en contra de titulares”³⁵

Por otra parte, encontramos dentro definida a la exacta aplicación de la ley como “implica la existencia de un estado de derecho, es decir, de la necesidad de que todo acto de autoridad esté debidamente fundado y motivado en una ley promulgada con anterioridad, aplicable al caso concreto”³⁶

A nuestro juicio, la manera de diferencia la exacta aplicación de la ley y la legalidad es la siguiente: La legalidad consiste en la obligación de la autoridad de expresar un fundamento cierto, positivo y vigente; Mientras que la exacta aplicación de la ley se materializa encuadrando la hipótesis dentro de la norma.

Cuando se señala que el Servicio de Administración Tributaria obedecerá normas de carácter general, insta a este órgano a cumplir con la obligación de motivar sus actos,

³³ Extracto del Párrafo tercero del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

³⁴ Vid. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 1787.

³⁵ Vid. Soberanés, J. L. (2019). *Hechos violatorios de los Derechos Humanos Manual para su Calificación*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 103.

³⁶

basado en normas positivas y vigentes, debe de observarse que nunca se aclaran exactamente cuales normas, dentro del universo fiscal, serán seguidas.³⁷

Dentro del texto citado se hace referencia al plazo necesario para que dentro del sub-procedimiento de revisión y consideración de actos inexistentes se configure la negativa ficta, la determinación en este sentido resultaría en la consideración de los actos jurídicos sujetos a revisión como inexistentes.

1.2.3 El Beneficio Fiscal y la Razón de Negocios

La “Razón de Negocios”, es la figura jurídica en la que se basa el artículo descrito para comenzar el procedimiento de presunción, identificación y anulación de actos jurídicos, es una configuración jurídica novedosa, la cual se ha introducido en la legislación fiscal a la par del artículo, dentro del cual se comienza describiéndola de la siguiente manera:

“La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso ”³⁸

A partir del análisis del párrafo citado en la parte superior, podemos inferir que cuando la autoridad fiscal se refiere a “Razón de Negocios” se refiere a la naturaleza de la realización de actos jurídicos, que comprendan la actividad económica dentro de la empresa y que puedan ser tomados en cuenta para el cálculo de la base imponible, verbigracia: deducciones, enajenaciones, donaciones, fusión, escisión, por citar algunos.

³⁷ Al abordar dentro de esta investigación el estudio del artículo 16 constitucional se expondrá la violación concreta a dicha garantías.

³⁸ Cfr. Artículo 5-A del código Fiscal de la Federación, párrafo cuarto.

Posteriormente se hace la aclaración de que dichos actos carecen de un ánimo mercantil o financiero si se encuentran exclusivamente encaminados a erosionar la base fiscal, tomando en consideración la comparación del beneficio monetario que la empresa pueda obtener contra el beneficio fiscal que pudiese ser alcanzado; además se hace mención de que también se considerará dicha carencia de interés mercantil cuando el beneficio económico especulado por la planeación o realización de actos pueda alcanzarse con un número menor de los mismos, es decir, que la base para el cálculo de las contribuciones resulte afectada ya sea por el carácter u objeto de los actos realizados o bien por el esquema de planeación en cuanto a la cantidad de actos a realizarse.

En otras palabras, tomando en cuenta la facultad de presunción que se le confiere a la autoridad fiscal por el artículo que nos ocupa; ésta podrá determinar si la forma, temporalidad, carácter y número de los actos jurídicos realizados por un contribuyente tienen como fin propiciar la producción de utilidades o solamente afectar la base imponible que la autoridad toma en cuenta para la determinación del impuesto a cargo (dígase Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la renta, Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, etc.)

Mas adelante, el legislador ha optado por definir lo que se tomará en consideración para identificar como un beneficio ante el fisco de la siguiente manera:

“Se consideran beneficios fiscales cualquier reducción, eliminación o diferimiento temporal de una contribución. Esto incluye los alcanzados a través de deducciones, exenciones, no sujeciones, no reconocimiento de una ganancia o ingreso acumulable, ajustes o ausencia de ajustes de la base imponible de la contribución, el acreditamiento de contribuciones, la recharacterización de un pago o actividad, un cambio de régimen fiscal, entre otro”³⁹

En el primer enunciado resulta bastante claro el artículo diciendo que el beneficio será considerado por la obtención de disminuciones, aplazamientos o supresión de alguna contribución, para lo cual menciona de manera posterior, las diferentes maneras por las que se pueden alcanzar deducciones, ajustes de la base imponible, etc. Sin embargo, resulta de

³⁹ Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, párrafo séptimo.

especial atención la mención de una “recharacterización”, toda vez que en ninguna disposición fiscal encontramos de manera precisa dicho término, sirve de apoyo a lo anterior la siguiente cita:

“Podemos asumir que la connotación pretendida por el legislador en relación a la recharacterización, es facultar a la autoridad fiscal para replantear o comparar los actos u operaciones realizados por el contribuyente revisado con otra forma o manera en que pudo realizarlos por ejemplo para aplicar en su favor una deducción , exención , no sujeción , etc., ya sea en sus cantidades o importes en el alcance legal de cada acto realizado en la real necesidad de hacer la erogación ,etc., con el único afán de no permitir o acotar parcial o totalmente la aplicación de un beneficio fiscal para efecto de aumentar o disminuir la base del impuesto sobre la renta.”⁴⁰

A partir de lo anteriormente expuesto y la cita donde de igual manera se interpreta la intención del legislador, entendemos que el órgano encargado de la recaudación, en uso de las facultades conferidas por nuestro artículo en pugna puede incluso comparar la naturaleza de los actos que se realizan con otros, a fin de prohibir una ventaja considerable en la determinación de la contribución a cargo, lo cual como ya hemos mencionado consta en la forma, tiempo y número de actos que la empresa realiza.

Contrastando con lo anterior, dentro del mismo artículo encontramos el concepto de lo que si será considerado como un acto con “Razón de Negocios” lo cual a la letra dice:

“Se considera que existe un beneficio económico razonablemente esperado, cuando las operaciones del contribuyente busquen generar ingresos, reducir costos, aumentar el valor de los bienes que sean de su propiedad, mejorar su posicionamiento en el mercado, entre otros casos. Para cuantificar el beneficio económico razonablemente esperado, se considerará la información contemporánea relacionada a la operación objeto de análisis, incluyendo el beneficio económico proyectado, en la medida en que dicha información esté

⁴⁰Vid. Pineda Torres, A. (2020). La Inconstitucionalidad de la "Razón de Negocios". *Defensa Fiscal*, pág.34.

soportada y sea razonable. Para efectos de este artículo, el beneficio fiscal no se considerará como parte del beneficio económico razonablemente esperado”⁴¹

En el primer enunciado del párrafo citado, señala las hipótesis de los actos que a ojos de la autoridad serán considerados con ánimos meramente mercantiles o financieros, esto es, aquellos que busquen meramente el aumento de utilidad por los diferentes medios enumerados. Acto seguido, se describe el criterio bajo el que el recaudador considerará si el acto jurídico cuestionado es sujeto de revisión, para lo cual considerará la relación que éste guarda con la base imponible y la información proporcionada por el contribuyente dentro del procedimiento, es preciso señalar que en el texto que nos hemos permitido resaltar se hace referencia a que la información debe estar soportada y ser razonable, los lineamientos exactos para el ofrecimiento de información idónea por el contribuyente no son señalados con exactitud dentro del mismo artículo.

1.2.4 La Responsabilidad Surgida por la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

En la parte final del artículo, se habla sobre la aplicación de la figura de la Razón de Negocios, asimismo señala los efectos de la aplicación efectiva del artículo y las responsabilidades en las que se puede incurrir:

“La expresión razón de negocios será aplicable con independencia de las leyes que regulen el beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente. Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.”⁴²

Primero, se determina que la aplicación de la razón de negocios será independiente del beneficio económico que el contribuyente espere (LIVA, LISR, Código de Comercio y

⁴¹ Cfr. Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, párrafo sexto

⁴² Artículo 5-a del Código Fiscal de la Federación párrafo final, 2020.

demás leyes específicas sobre las transacciones), lo cual crea consideraciones infinitas que puede tomar la autoridad sobre los factores que determinan la actividad de una empresa.

Posteriormente, aclara que los efectos de los actos que la autoridad determine como inexistentes solo serán plausibles para la determinación de créditos fiscales, sin embargo, da cabida a la investigación y comisión de delitos fiscales.⁴³ Como un importante punto de comparación, debemos mencionar que el texto de la reforma original, correspondiente al 2020 concluía de la siguiente manera:

“Los efectos fiscales generados en términos del presente artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal”⁴⁴

Ahora, en el Código Fiscal de la Federación vigente, esta misma fracción fue modificada para quedar de la siguiente forma:

“Los efectos que las autoridades fiscales otorguen a los actos jurídicos de los contribuyentes con motivo de la aplicación del presente artículo, se limitarán a la determinación de las contribuciones, sus accesorios y multas correspondientes, sin perjuicio de las investigaciones y la responsabilidad penal que pudieran originarse con relación a la comisión de los delitos previstos en este Código.”⁴⁵

A primera vista podría interpretarse que la utilización de estrategias fiscales o recaracterización de pagos que se trata de describir en dicho artículo genera investigación oficiosa de delitos fiscales o sus equivalentes. Sin embargo, el legislador en su exposición de motivos hace una aclaración sucinta de la correcta interpretación de este párrafo:

“En la parte final del último párrafo del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación se señala que los efectos fiscales derivados de la aplicación de dicho

⁴³ Cfr. Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación párrafo final 2020, es de importante mención que la reforma más reciente elimina la mención de que los efectos fiscales mencionados en el presente artículo en ningún caso generarán consecuencia en materia penal, sin embargo, la descripción de tipos penales en materia fiscal no es el propósito del presente proyecto.

⁴⁴ Este texto corresponde a la primera vez que el artículo 5-A fue añadido al Código Fiscal Federal, correspondiente a la reforma del 2020.

⁴⁵ Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafo final.

artículo en ningún caso generarán consecuencias en materia penal. La finalidad de esta frase es aclarar que la reclasificación que realicen las autoridades fiscales sobre las operaciones de los contribuyentes, no involucra por su sola aplicación, sanciones en materias distintas a la administrativa fiscal. Sin embargo, esto no implica que no se pueda iniciar una investigación por la probable comisión de un delito si hay elementos para considerar que la conducta del contribuyente encuadra en alguno de los delitos en materia fiscal establecidos en el Código Fiscal de la Federación. Es decir, la aclaración tiene como fin especificar que la aplicación del artículo 5o.-A del Código Fiscal de la Federación se limita al ámbito administrativo fiscal, pero no busca alterar la mecánica de un proceso penal.

Actualmente se ha incrementado el número de contribuyentes que se encuentran dentro del supuesto del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, lo que puede colocarlos en el supuesto delictivo contenido en el artículo 113 Bis del mismo ordenamiento. En la práctica, se ha detectado que los contribuyentes que emiten comprobantes fiscales que amparan operaciones simuladas y se ubican en el supuesto descrito en el referido artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, presentan documentación e información para acreditar la materialidad de las operaciones y las sustentan en que existió una razón de negocios, lo cual podría complicar el actuar de las autoridades competentes en relación con la investigación y determinación de la responsabilidad penal respecto del delito previsto en el artículo 113 Bis del Código Fiscal de la Federación, en caso de que se relacione de forma incorrecta el contenido de los artículos 5o.-A y 113 Bis del mencionado Código.

Al respecto, es importante destacar que los artículos 5o.-A y 113 Bis del referido Código tienen ámbitos distintos, debido a que el artículo 5o.-A tiene como fin recaracterizar los efectos jurídicos de los actos donde los contribuyentes pretenden obtener un beneficio fiscal, incluso siendo actos lícitos, es decir, se trata de una norma antiabuso. Por su parte, el artículo 113 Bis tiene como fin combatir las prácticas llevadas a cabo por empresas constituidas para la emisión de facturas, cuando amparen operaciones o actos jurídicos que no existen, son falsos o se han simulado, lo cual involucra una conducta ilícita, por lo que los efectos jurídicos de

dichos actos pueden ser nulificados, y debe determinarse una pena, en lugar de proceder su recharacterización.”⁴⁶

De las líneas anteriores podemos apreciar que es común tratar de sorprender al fisco cayendo en la ilicitud, utilizando comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes. Sin embargo, esta hipótesis se encuadra en lo que dispone el artículo 69-B del Código Fiscal Federal, dicha conducta se encuentra ligada al artículo 113 Bis del mismo ordenamiento, donde se aclara el tipo penal para dicha acción y la sanción correspondiente. Empero, la presunta elusión fiscal solamente conlleva al desconocimiento de dichas operaciones y sus efectos en la base gravable; más no al encuadramiento de algún tipo penal de oficio. Es decir, el artículo 69-B del ordenamiento tributario hace referencia a la materialidad, o bien, la efectiva existencia de las operaciones, las cuales en caso de ser comprobadas como apócrifas traen como consecuencia una responsabilidad penal.

El procedimiento de desconocimiento de las operaciones se debe realizar a la par de las facultades de comprobación “ordinarias”⁴⁷ y tiene como efecto o fin considerar como inexistente una o más operaciones realizadas dentro del ejercicio sujeto a revisión, esto para efectos de que en caso de que se obtenga un beneficio, cambie la base gravable del contribuyente a favor del fisco.

1.3 La problemática del precepto estudiado

Las descripciones realizadas, así como los ejemplos otorgados, nos sirven como premisa para ahora plantear de manera precisa el problema:

El artículo sobre el que se discute es una disposición dentro de las normas fiscales que si bien tiene como fin procurar la disminución e identificar efectivamente la elusión fiscal, *de facto*, puede resultar en un desequilibrio de justicia entre el contribuyente y la autoridad hacendaria, debido a la posibilidad de que bajo facultades amplísimas, fundadas en la ambigüedad de la Ley, la autoridad administrativa puede iniciar de manera arbitraria, vertical e indiscriminada un proceso que cuenta con una supuesta legalidad, para

⁴⁶ Vid. Cámara de Diputados. (8 de septiembre de 2020). Gaceta Parlamentaria. *Iniciativas del Ejecutivo Federal*, págs. XXXV-XXXVI.

⁴⁷ Dispuestas en el artículo 42 en relación con el 48 del Código Fiscal de la Federación

desconocer actos variados que los contribuyentes hayan realizado durante el ejercicio y que la autoridad con la facultad presuntiva que se le otorga bajo dicho lineamiento, pueda apreciar como tendiente a erosionar la base gravable.

En suma, el problema principal consiste en poder iniciar un proceso que tiene consecuencias jurídicas y por supuesto pecuniarias para el contribuyente, a mera discreción del fisco, toda vez que los actos que sean sujetos a la revisión dispuesta por el numeral, serán considerados inexistentes, es decir, no tendrán los efectos fiscales de su realización, o resultando por obviedad en un aumento de la base gravable y por lo tanto en créditos fiscales. Esto sin tener certeza de un parámetro real, o, mejor dicho, que se encuentre dentro de una normatividad, del conocimiento público, positiva y vigente.

Es cierto que su verdadero propósito es servir como una medida para evitar el uso desmedido de atajos y lagunas dentro de la legislación fiscal, sin embargo, debido a la naturaleza de la autoridad recaudadora, no es posible presumir de la buena fe cuando se inicie dicho proceso.

Debido a la falta de técnica legislativa empleada en el artículo, resulta en una violación directa a numerales tanto de legislación ordinaria, como constitucional y si no se reforma de manera correcta, su aplicación desmedida resultará en una constricción de la actividad económica de los contribuyentes cautivos, esto en virtud de que con las facultades que se le confieren al fisco con dicho artículo, es posible que cualquier operación resulte tendiente a un gravamen, como se demostrará en los siguiente capítulos.

CAPÍTULO II. LA RELACIÓN DEL ARTÍCULO 5-A CON LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN ORDINARIAS ESTABLECIDAS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

2.1 Prolegómeno: El Procedimiento Fiscal

Para comenzar a describir las facultades de comprobación otorgadas por el ordenamiento tributario Federal, es necesario primero ofrecer un concepto del procedimiento fiscal, para lo que en primer lugar delimitaremos la diferencia entre proceso y procedimiento.

El procedimiento en el ámbito jurídico se entiende como “La sucesión de actos ordenados y consecutivos vinculados causalmente entre sí, por lo cual uno es precedente del que sigue, y éste a su turno, una consecuencia inmediata del anterior.”^{48 49} y “el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada y puede ser o no jurisdiccional”⁵⁰

Podemos entender a partir de los conceptos brindados que el procedimiento es el conjunto de actos que realizan las partes dentro un juicio para llegar a una determinación final, las cual será brindada por la autoridad jurisdiccional competente.

Por otra parte, el proceso es descrito en la doctrina como “El medio de discusión de los litigantes ante una autoridad según cierto procedimiento establecido por la ley. En rigor de verdad, se trata de una serie de actos procedimentales consecutivos e invariables”⁵¹, o bien, “Es la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso”⁵²

Implicando lo anterior, decimos que el proceso engloba a todos los procedimientos a seguirse de acuerdo a la ley adjetiva de la materia que se esté tratando, el cual tendrá fin cuando la autoridad correspondiente a la instancia en la que se esté accionando el mecanismo jurisdiccional otorgue una resolución.

⁴⁸ Vid. Gómez Fröde, C., & Briseño García Carrillo, M. E. (2016). Nuevos Paradigmas del Derecho Procesal. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, pág. 27.

⁴⁹ Dicho concepto puede ser empleado en sentido amplio para describir un procedimiento no necesariamente jurídico. Para nuestro fin, lo entenderemos como una sucesión de actos procesales

⁵⁰ Vid. Rodríguez Lobato, R. (2014). *Derecho Fiscal "Tercera Edición"*. Ciudad de México: Oxford, pág. 208.

⁵¹ *Óp. Cit.* (Gómez Fröde & Briseño García Carrillo, 2016, pág. 28)

⁵² *Óp. Cit.* (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 209)

Esto nos sirve de premisa, para comenzar a describir el procedimiento en materia fiscal, el cual como todo proceso en general se divide en tres fases de acuerdo a la doctrina:

- a) **Expositivo:** Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o las partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien en el que se plantea la pretensión y en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.
- b) **Probatorio:** Es en el momento en el que se aportan los elementos de convicción y en su caso, los alegatos.
- c) **Decisorio:** Es el momento en el que se le pone fin al procedimiento resolviendo sobre el asunto competente.⁵³

La materia fiscal, no resulta la excepción a las tres grandes fases que reconoce la doctrina, sin embargo, se ha señalado que existen predominantemente dos fases en el procedimiento, las cuales a su vez contienen las tres señaladas con anterioridad; dichas fases son reconocidas como, la fase administrativa u oficiosa y la fase contenciosa.⁵⁴

Por razón de orden procesal, la fase administrativa es la primera que se delimitará, ya que inicia de manera oficiosa por la autoridad administrativa y en ésta es donde se notifica al contribuyente sobre alguna irregularidad detectada por la autoridad administrativa federal a cargo de la recaudación, dentro de las cuales cabe la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal Federal, materia de nuestro proyecto. Asimismo, dentro de dicha fase el órgano administrativo expondrá las causas por las cuales se somete a revisión la información del contribuyente, así como tendrá la facultad de determinación de un crédito fiscal, el cual el contribuyente podrá desvirtuar dentro de los términos que brinda la ley ante la misma autoridad administrativa.⁵⁵

⁵³ *Óp. Cit.* (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 215)

⁵⁴ La primera fase corresponde al procedimiento que atañe a la aplicación del artículo 5-A, posteriormente se abordará la fase contenciosa, debido a que ésta se lleva a cabo ante tribunales (Ordinarios o Constitucionales).

⁵⁵ Véase el artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que la interposición del medio de defensa será optativa, antes de acudir de manera directa al Tribunal Contencioso competente.

2.1.1 Fundamento Constitucional y Ordinario para el inicio del Procedimiento Fiscal.

Antes de tocar el procedimiento fiscal de acuerdo a lo establecido en la ley, es de gran relevancia señalar los requisitos para que se lleve a cabo, debido a que como hemos señalado antes, se inicia de manera oficiosa, dicho de otra manera, con un acto administrativo emitido por la autoridad fiscal.

Las especificaciones para la emisión de dichos actos de autoridad se encuentran conferidas en el artículo 16 de nuestra constitución en su párrafo decimosexto, en relación con el primer párrafo del mismo artículo⁵⁶, el cual a la letra dice:

“Artículo 16: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento...”

...La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos...”⁵⁷

En los párrafos de la constitución citados se exponen los requisitos para la emisión de un acto administrativo, de igual manera, dichos requisitos se encuentran previstos en sentido amplio en la Ley Federal del Procedimiento Administrativo en su artículo tercero⁵⁸ y en sentido estricto, dentro del Código Fiscal de la Federación en su artículo 38, el cual

⁵⁶ Es útil hacer una distinción entre los actos de molestia y los actos privativos, para este fin véase la tesis de jurisprudencia P./J.40/96 emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consultable con el número de registro 200080, de la Novena Época, titulada: ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCIÓN. De igual manera se ahondará más en el tema de garantía de audiencia, en este trabajo cuando se toquen las garantías violadas en caso de la aplicación efectiva del artículo 5-A.

⁵⁷ Cfr. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 16 párrafos primero y decimosexto.

⁵⁸ Cfr. Ley Federal de Procedimiento Administrativo, artículo 3. Aquí, se nos indican de una manera más amplia los requisitos del acto administrativo. Como ya hemos mencionado a lo largo de esta investigación, la materia fiscal es considerada una subdivisión del derecho administrativo, para mayores efectos explicativos, es posible remitirse a este artículo. Pero para nuestro estudio nos apegaremos al artículo 38 del Código Fiscal Federal.

nos indica que los actos administrativos que deban ser notificados deben seguir los lineamientos siguientes:

Artículo 38.- *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

I. *Constar por escrito en documento impreso o digital.*

Tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. *Señalar la autoridad que lo emite.*

III. *Señalar lugar y fecha de emisión.*

IV. *Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*

V. *Ostentar la firma del funcionario competente. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.*

VI. *Señalar el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.⁵⁹*

(..)

El fundamento constitucional, en conjunción con el fundamento en materia fiscal, exponen de nueva cuenta la correcta ejecución del legislador en este caso para satisfacer los requisitos de legalidad y debido proceso, ya que, de lo contrario, el acto materialmente administrativo resultaría nulo, o bien el procedimiento que derive del mismo.

Es preciso mencionar que cada facultad de comprobación ordinaria cuenta con su reglamentación específica para que se lleven a cabo, las cuales se pueden ejercer en diferentes modalidades.

Dicho lo anterior, sabemos que la autoridad administrativa debe de cumplir con los requisitos de forma y de fondo para iniciar una facultad de comprobación correspondiente a

⁵⁹*Vid.* Código Fiscal de la Federación, artículo 38. Dentro de este mismo numeral se encuentran disposiciones sobre la firma electrónica avanzada y otros medios informáticos para plasmar la voluntad del servidor público.

la fase administrativa del mismo. En el caso concreto del procedimiento fiscal la doctrina reconoce:

1. La notificación del inicio del procedimiento y sus consecuencias.
2. La oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa
3. La oportunidad de alegar lo que a su derecho convenga.
4. El dictado de una resolución que dirima las cuestiones debatidas.⁶⁰

Sin más preámbulo, comenzaremos a enumerar y exponer las facultades de comprobación ordinarias con las que cuenta la autoridad hacendaria federal para revisar los papeles de trabajo, facturas, comprobantes, declaraciones y demás documentos donde consten los actos jurídicos realizados por el contribuyente y que estén sujetos a un gravamen de acuerdo a lo dispuesto por la ley⁶¹, los cuales son de suma importancia, ya que para propósito de la presente investigación sirven como una primera fase que debe de iniciar la autoridad administrativa para de manera posterior, determinar si se aplica el artículo 5-A, iniciando el sub-procedimiento de comprobación, o mejor dicho, presunción, sobre la naturaleza de los actos jurídicos.

En el Código Fiscal de la Federación se contempla:

“Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios, los terceros con ellos relacionados, los asesores fiscales, las instituciones financieras; las fiduciarias, los fideicomitentes o los fideicomisarios, en el caso de los fideicomisos, y las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica, han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

⁶⁰Óp. Cit. (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 209)

⁶¹ Ello al tenor de que el contribuyente, tiene una capacidad de autodeterminación que señala el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.*
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.*
- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.*
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.*
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar que cumplan con las siguientes obligaciones:*
 - a) Las relativas a la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes;*
 - b) Las relativas a la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar conforme lo establecen las disposiciones fiscales;*
 - c) La consistente en que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos;*

d) La relativa a que las cajetillas de cigarros para su venta en México contengan impreso el código de seguridad o, en su caso, que éste sea auténtico;

e) La de contar con la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, debiéndola exhibir a la autoridad durante la visita, y

f) Las inherentes y derivadas de autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior que emita el Servicio de Administración Tributaria.

La visita domiciliaria que tenga por objeto verificar todos o cualquiera de las obligaciones referidas en los incisos anteriores, deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código y, cuando corresponda, con las disposiciones de la Ley Aduanera.

Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción y actualización de sus datos en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

VI. *Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.*

La práctica del avalúo a que se refiere esta fracción, también podrá realizarse respecto de toda clase de bienes o derechos a que se refiere el artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y toda clase de servicios. Los avalúos que practique la autoridad se realizarán sin perjuicio de lo establecido en el reglamento de este Código en materia de avalúos.

VII. *Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.*

VIII. *Se deroga.*

- IX.** *Practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.*
- X.** *Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el número de operaciones que deban ser registradas como ingresos y, en su caso, el valor de los actos o actividades, el monto de cada una de ellas, así como la fecha y hora en que se realizaron, durante el periodo de tiempo que dure la verificación.*
La visita a que se refiere esta fracción deberá realizarse conforme al procedimiento previsto en las fracciones I a V del artículo 49 de este Código.
- XI.** *Practicar visitas domiciliarias a los asesores fiscales a fin de verificar que hayan cumplido con las obligaciones previstas en los artículos 197 a 202 de este Código.*
- XII.** *Practicar visitas domiciliarias a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como, a terceros con ellos relacionados, a fin de verificar el cumplimiento de los artículos 32-B, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies de este Código. Las visitas domiciliarias a que se refiere esta fracción se llevarán a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 49 de este Código.*
- XIII.** *Requerir a las instituciones financieras; fiduciarias, fideicomitentes o fideicomisarios, en el caso de fideicomisos; a las partes contratantes o integrantes, en el caso de cualquier otra figura jurídica; así como a terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o a través del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos,*

otros documentos o informes que se les requieran, a efecto de llevar a cabo su revisión para verificar el cumplimiento de los artículos 32, fracción V, 32-B Bis, 32-B Ter, 32-B Quáter y 32-B Quinquies de este Código. El ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción se llevará a cabo conforme al procedimiento establecido en el artículo 48-A de este Código.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.

En el caso de que la autoridad fiscal esté ejerciendo las facultades de comprobación previstas en las fracciones II, III, IV y IX de este artículo y en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten o compensen saldos a favor o pago de lo indebido o se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria con la que acredite de manera fehaciente el origen y procedencia de dichos conceptos, según se trate, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.

La revisión que de las pérdidas fiscales efectúen las autoridades fiscales sólo tendrá efectos para la determinación del resultado del ejercicio sujeto a revisión.

Las autoridades fiscales que estén ejerciendo alguna de las facultades previstas en las fracciones II, III y IX de este artículo y detecten hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones

electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado.

Transcurrido el plazo a que se refiere el párrafo anterior, la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación. En toda comunicación que se efectúe en términos del párrafo anterior, deberá indicárseles que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.”⁶²

La autoridad Fiscal Federal cuenta con facultad para solicitar información adicional a la presentada en la declaración de pagos provisionales o anuales, así como en la solicitud de devoluciones y compensaciones, para lo que también se señalan los plazos y términos de los mismos.⁶³ En esta línea de ideas, haciendo uso de esta facultad, es posible para la autoridad fundamentar la solicitud de información asentada en las operaciones fiscales con el artículo 5-A, alegando la posible falta de una razón de negocios en alguna operación que tenga injerencia en el cálculo de la base imponible.

Podríamos decir que, dentro de la fase administrativa del procedimiento fiscal, el artículo 41-A es lo general mientras que el artículo 42 es lo específico, ya que en este último se enumeran las posibles modalidades en las que la autoridad fiscal puede ejercer

⁶² Código Fiscal de la Federación, artículo 42.

⁶³ *Vid.* Código Fiscal de la federación, artículo 41-A. En este arábigo se narra la posibilidad de una solicitud de información adicional para corroborar “el dicho” del contribuyente cuando reclama algún pago después de rendir su declaración, sin que esto implique el inicio de una facultad de revisión de manera formal.

sus facultades de comprobación. Para nuestro caso específico nos enfocaremos en las fracciones **II**, **III**, y **X**, las cuales tratan sobre el requerimiento de información, la visita domiciliaria, la auditoria, la revisión de gabinete, la revisión electrónica y la revisión de comprobantes fiscales respectivamente, debido a que si dentro de estos procesos de manera general, la autoridad detecta bajo su propio estándar presuntivo actos jurídicos tendientes a una disminución de la base gravable a costa de un beneficio económico menor al beneficio fiscal, podrá ejercitar la nueva facultad de presunción discrecional conferida en el artículo 5-A, encaminado a determinar dichos actos como inexistentes para efectos tributarios.

También, guarda una estrecha relación con el artículo 5-A, un artículo diverso y de reciente adición, que reza:

Artículo 42-B. *Las autoridades fiscales podrán, como resultado del ejercicio de sus facultades de comprobación, determinar la **simulación** de los actos jurídicos, **exclusivamente para efectos fiscales**. La referida determinación deberá ser debidamente fundada y motivada dentro del procedimiento de comprobación y declarada su existencia en el propio acto de determinación de la situación fiscal del contribuyente, a que se refiere el artículo 50 de este Código, siempre que se trate de operaciones entre partes relacionadas.*

En los actos jurídicos en los que exista simulación, el hecho imponible gravado será el efectivamente realizado por las partes.

La resolución en que la autoridad fiscal determine la simulación de actos jurídicos deberá incluir lo siguiente:

I. Identificar el acto simulado y el realmente celebrado.

II. Cuantificar el beneficio fiscal obtenido por virtud de la simulación.

III. Señalar los elementos por los cuales se determinó la existencia de dicha simulación, incluyendo la intención de las partes de simular el acto.

*Para efectos de determinar la simulación, la autoridad podrá basarse, entre otros, en **elementos presuncionales**.*

Para los efectos de este artículo, se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de

personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas. Tratándose de asociaciones en participación, se consideran como partes relacionadas sus integrantes, así como las personas que conforme a este párrafo se consideren partes relacionadas de dicho integrante.

Para el caso de un establecimiento permanente, se consideran partes relacionadas la casa matriz u otros establecimientos permanentes de la misma, así como las personas señaladas en el párrafo anterior y sus establecimientos permanentes.”⁶⁴

A partir de la lectura de este artículo inferimos que la presunción con la que está dotada la autoridad se hace extensiva a las partes relacionadas y puede encuadrarse en diversos supuestos, como lo son la falsificación de comprobantes fiscales (artículo 69-B), o bien la simulación de actos que no necesariamente se tipifican como elusión, sino como evasión. Podría decirse de alguna manera que el artículo citado es análogo al artículo 5-A que estudiamos, ya que igualmente aborda el concepto de “beneficio fiscal”, el desconocimiento del mismo acto por la autoridad fiscal y la presunción por parte de la autoridad de la intención real del contribuyente. Hay que hacer hincapié en el hecho que con fundamento en el anterior precepto también se pueden desconocer los actos que los contribuyentes hayan realizado para obtener un beneficio fiscal basados en elementos presuncionales.

Sin embargo, al hablar de simulación, concretamente deducimos que se trata sobre la materialidad de los actos, o, dicho de otra manera, que estos efectivamente hayan sido realizados o cuenten con efectos dentro de la realidad (como lo es la prestación de un servicio, enajenación de un bien, otorgamiento de un derecho, o cualquier otro tipo de contrato). El tema de materialidad de actos jurídicos y su comprobación ante el fisco, podría merecer una investigación extensiva⁶⁵, sin embargo, nuestro proyecto versa sobre la aplicación de la razón de negocios.

⁶⁴ Código Fiscal de la Federación, artículo 42-B. En este artículo se hace mención de una simulación, lo cual de igual manera puede relacionarse con las conductas previstas en el artículo 69-B y su sanción correspondiente contemplada en el 113 Bis. Asimismo, el artículo 50 al que de igual manera se hace referencia trata sobre la notificación de la resolución administrativa que resulte de la revisión.

⁶⁵ *Vid.* Código Fiscal de la Federación, artículos 69-B y 113. En estos preceptos se brinda el panorama sobre la existencia de operaciones. Por lo que se tendrá que comprobar ante la autoridad es que efectivamente se

2.2 Facultades de comprobación administrativas que dan cabida a la aplicación del artículo 5-A

El procedimiento fiscal -totalmente- es cuando el contribuyente es sometido a la verificación de las autoridades fiscales sobre el cumplimiento de las disposiciones de la materia. Actualmente se cuentan con distintas modalidades en las que la autoridad puede revisar al contribuyente, las cuales responderán a la naturaleza de los actos revisados, documentación disponible, ubicación del contribuyente, entre otras. A continuación, detallaremos como se llevan a cabo cada una de estas, así como su reglamentación, en lo general.

2.2.1 La Visita Domiciliaria.

El fundamento legal para ejercer dicha atribución, de manera general es el párrafo decimosexto del artículo 16 constitucional, donde se faculta a las autoridades administrativas para ejercer dichas atribuciones⁶⁶, así como el artículo 38 del Código Fiscal Federal; además de las generalidades con las que debe de contar (bajo la tónica de que es un acto administrativo)⁶⁷, para efectos de revisión de la base imponible declarada por el contribuyente, se encuentra previsto en los artículos 42 fracción III en relación con la fracción V inciso “a” del Código Fiscal de la Federación. En los que se hace alusión a la posibilidad de la autoridad fiscal para realizar visitas dentro del domicilio fiscal.⁶⁸En el ejercicio de esta facultad, la autoridad acude directamente al domicilio del sujeto pasivo.

Ahora bien, la reglamentación específica para que la autoridad realice conforme a derecho dicha atribución se encuentra delimitada primeramente por el artículo 43 del

cuenta con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que se declaran.

⁶⁶ *Supra.* capítulo 2.1 para una explicación más amplia.

⁶⁷ *Cfr.* el artículo 16 constitucional párrafos primero y sexto, así como las generalidades del acto administrativo que debe notificarse, contemplado en el artículo 38 del Código Fiscal Federal. Estos numerales administrados constituyen el fundamento para todos los actos de molestia que conforman el ejercicio de las facultades de revisión por parte de la autoridad hacendaria.

⁶⁸ El concepto de domicilio fiscal se encuentra delimitado en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación

Código Fiscal de la Federación donde se enumeran los requisitos que deberá contener la orden de visita; entre los cuales se mencionan:

- a) El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita
- b) El nombre de quien efectúa la visita y
- c) Nombre del visitado⁶⁹

Las reglas sobre cómo se desarrollará una visita domiciliaria, se encuentran delimitadas en el artículo 46 del mismo ordenamiento, donde se establece la especificación del lugar, la orden de expedición, aseguramiento de la contabilidad, la identificación de las partes y disposiciones generales. Todo lo anterior versa sobre el hecho de garantizar la seguridad jurídica en cuanto a las formalidades que se deben observar dentro de este acto de inspección.

Dentro de este fundamento encontramos el desarrollo de esta facultad de comprobación, para lo que resulta útil la transcripción siguiente:

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

- I.** *De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.*
- II.** *Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del Artículo 44 de este Código.*
- III.** *Durante el desarrollo de la visita los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado.*

⁶⁹ Artículo 43 del Código Fiscal de la Federación

Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.

- IV.** *Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias sin que exista una nueva orden de visita.*

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales. También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir, cuando menos veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Los visitadores tendrán la facultad para realizar la valoración de los documentos o informes obtenidos de terceros en el desarrollo de la visita, así como de los documentos, libros o registros que presente el contribuyente dentro de los plazos establecidos en el párrafo anterior para desvirtuar los hechos u omisiones mencionados en la última acta parcial. La valoración comprenderá la idoneidad y alcance de los documentos, libros, registros o informes de referencia, como resultado del análisis, la revisión, la comparación, la evaluación o la apreciación, realizadas en lo individual o en su conjunto, con el objeto de desvirtuar o no los citados hechos u omisiones.

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

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades relativas al cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracciones IX y XII, 90, penúltimo párrafo, 110, fracción XI, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos dos meses entre la fecha de

la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez hasta por un mes a solicitud del contribuyente.

Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de la última acta parcial, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. El acceso a esta información únicamente tendrá como propósito que el contribuyente corrija su situación fiscal, desvirtúe hechos u omisiones o impugne la resolución que determine el crédito fiscal. Lo anterior, siempre y cuando el contribuyente y sus representantes firmen el documento de confidencialidad en los términos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo, previa suscripción del documento correspondiente.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, los representantes autorizados tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta que hayan transcurrido los plazos para impugnar, a través del recurso de revocación o del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la resolución en la que se determine el crédito fiscal al contribuyente sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos una sola vez por el contribuyente, debiendo este hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se realice la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por los representantes designados o la contribuyente persona física, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer, fotocopiar, fotografiar, transcribir o, de cualquier otra forma, hacerse de información alguna, incluso por medios digitales debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los

perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

- V.** *Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.*
- VI.** *Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.*
- VII.** *Las actas parciales se entenderán que forman parte integrante del acta final de la visita, aunque no se señale así expresamente.*
- VIII.** *Cuando de la revisión de las actas de visita y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.*

Lo señalado en la fracción anterior, será sin perjuicio de la responsabilidad en que pueda incurrir el servidor público que motivó la violación.

Para los efectos de este artículo, se entenderá por circunstanciar detallar pormenorizadamente toda la información y documentación obtenida dentro de la visita domiciliaria, a través del análisis, la revisión, la comparación contra las disposiciones fiscales, así como la evaluación, estimación, apreciación, cálculo, ajuste y percepción, realizado por los visitadores, sin que se entienda

en modo alguno que la acción de circunstanciar constituye valoración de pruebas.

La información a que se refiere el párrafo anterior será de manera enunciativa mas no limitativa, aquélla que esté consignada en los libros, registros y demás documentos que integran la contabilidad, así como la contenida en cualquier medio de almacenamiento digital o de procesamiento de datos que los contribuyentes sujetos a revisión tengan en su poder, incluyendo los objetos y mercancías que se hayan encontrado en el domicilio visitado y la información proporcionada por terceros.”⁷⁰

Este procedimiento debe de completarse, la mayoría de las veces, en un plazo no mayor a doce meses.⁷¹ Sin embargo cuando se solicita la opinión favorable del Órgano Colegiado encargado de ejercitar la facultad de presunción establecida en el artículo 5-A se podrá suspender hasta por dos meses adicionales.⁷²

Es a partir de la relación de la fracción III y la fracción V inciso “a” del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación la justificación de la visita, mientras que a partir de lo que establece el artículo reglamentario de dicha facultad de comprobación, determinamos que la autoridad, mediante las actas parciales podrá hacer constar situaciones de hecho y derecho que logre apreciar sobre la contabilidad y situación fiscal del revisado. Las cuales bajo reglas de carácter general pueden resultar en inconsistencias y al tenor de éstas la autoridad puede ejercitar su nueva facultad de presunción conferida en el artículo 5-A del mismo ordenamiento referido.

Dicha capacidad se encuentra prevista en el segundo párrafo de dicho artículo donde se señala:

“En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y

⁷⁰ Cfr. artículo 46 del Código Fiscal de la Federación

⁷¹ Vid. Artículo 46-A del Código Fiscal Federal, donde se prevén las excepciones para el plazo genérico, en este caso se amplía a 18 meses.

⁷² Vid. Artículo 46-A del Código Fiscal Federal, en su fracción VII.

documentación obtenidos durante las mismas. No obstante, lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código”⁷³

(...)

Es cierto que la autoridad solamente puede emitir las observaciones que hayan sido encontradas y que sean objeto de discrepancia con la reglamentación fiscal, sin embargo, atendiendo al principio de seguridad jurídica y la forma de interpretación de la norma fiscal conferida por el artículo 5 del Código Fiscal Federal⁷⁴, así como, los requisitos de la orden de revisión; Sostenemos que la autoridad cuando ejercita ésta facultad debe de sujetarse solamente al objeto de la revisión en específico, buscando y analizando actos o criterios delimitados dentro de la orden de revisión, limitándose únicamente a los expresados en dicho acto administrativo.

Para una sana aplicación de esta facultad de revisión por parte de la autoridad fiscal, deben en todo momento observarse los requisitos de formalidad, legalidad y seguridad jurídica⁷⁵ que todo acto administrativo debe de tener, evitando de esta forma caer en arbitrariedades respecto al uso indiscriminado de esta modalidad de revisión.

Como último punto de relación y discordancia, señalamos una vez más, la posibilidad de la autoridad de iniciar el procedimiento de desconocimiento de actos de manera arbitraria. Esto debido a la amplia concepción que la “falta de razón de negocios” puede tener a ojos de la autoridad revisora. Es decir, atendiendo al principio de formalidad y legalidad, la autoridad debe de especificar que va a revisar, obedeciendo las disposiciones legales al respecto.

La jurisprudencia de la Segunda Sala de la Suprema Corte nos señala que la visita domiciliaria puede equipararse a una orden de cateo, por lo tanto, debe de obedecer completamente a los principios de legalidad y certeza jurídica, de lo contrario puede

⁷³ Código Fiscal de la Federación, Artículo 5°-A, párrafo segundo.

⁷⁴ La forma de interpretación fiscal establecida por dicho artículo será tratada con posterioridad, toda vez que constituye uno de los pilares de nuestro argumento inconstitucionalidad del artículo 5-A.

⁷⁵ Se ahondará en el análisis de estos principios a nivel constitucional, cuando se explique el núcleo del artículo 16 constitucional.

resultar en una orden genérica, lo cual no brinda certeza del objeto de revisión al que está sujeto el contribuyente, causando que este no pueda saber a qué atenerse.⁷⁶

2.2.2 La Revisión de Gabinete.

De facto, al igual que los otros actos de revisión constituye un acto de molestia al contribuyente, por lo tanto, su nacimiento lo encontramos en el texto constitucional, numeral 16 párrafo decimosexto y en el Código Fiscal Federal, en su artículo 38.⁷⁷

Es una modalidad de revisión donde la verificación de la información llevada a cabo por la autoridad fiscal, no se desarrolla en el domicilio del contribuyente, si no dentro de las oficinas que tenga a su disposición la autoridad revisora, el fundamento para tal acto se encuentra en el artículo 42 fracción II del Código Fiscal de la Federación, cabe mencionar que en dicho artículo no recibe este nombre.

Al igual que la visita domiciliaria es un acto que se inicia por la autoridad en primer lugar, al detectar incongruencias en la declaración ofrecida por el contribuyente⁷⁸ y debe de contar con los requisitos de forma de los actos administrativos que deban notificarse.⁷⁹

Ahora bien, el desarrollo de dicha facultad de revisión se encuentra reglamentado por el artículo 48 del Código Fiscal Federal, el cual a la letra establece:

“Artículo 48.- *Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:*

- I.** *La solicitud se notificará al contribuyente de conformidad con lo establecido en el artículo 134 del presente ordenamiento.*
- II.** *En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se debe proporcionar los informes o documentos.*

⁷⁶ Interpretación realizada a partir de la Tesis 2a./J. 59/97 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con número de registro 197273, de la novena época, titulada: ORDEN DE VISITA DOMICILIARIA, SU OBJETO. En la cual se ofrece un análisis de como la visita debe sujetarse a particularidades y no generalidades.

⁷⁷ *Supra.* nota 56

⁷⁸ La autodeterminación contributiva como obligación se señala en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁹ Véase el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación

- III.** *Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.*
- IV.** *Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este Código.*
- V.** *Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.*
- VI.** *El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario, contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días. Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe. El plazo que se señala en el primero y segundo párrafos de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.*
- VII.** *Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades relativas al cumplimiento de las obligaciones a que se refieren los artículos 76, fracciones IX y XII, 90, penúltimo párrafo, 110, fracción XI, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente. Dentro de un plazo no mayor de quince días hábiles contados a partir de la fecha de notificación del oficio de observaciones, exclusivamente en los casos a que se refiere el párrafo anterior, el contribuyente podrá designar un máximo de dos representantes, con el fin de tener acceso a la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes respecto de operaciones comparables que afecte la posición competitiva de dichos terceros. El acceso a esta información únicamente tendrá como propósito que el contribuyente*

corrija su situación fiscal, desvirtúe hechos u omisiones o impugne la resolución que determine el crédito fiscal. Lo anterior, siempre y cuando el contribuyente y sus representantes firmen el documento de confidencialidad, en los términos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. La designación de representantes deberá hacerse por escrito y presentarse ante la autoridad fiscal competente. Se tendrá por consentida la información confidencial proporcionada u obtenida de terceros independientes, si el contribuyente omite designar, dentro del plazo conferido, a los citados representantes. Los contribuyentes personas físicas podrán tener acceso directo a la información confidencial a que se refiere este párrafo.

Presentada en tiempo y forma la designación de representantes por el contribuyente a que se refiere esta fracción, éstos tendrán acceso a la información confidencial proporcionada por terceros desde ese momento y hasta que hayan transcurrido los plazos para impugnar, a través del recurso de revocación o del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la resolución en la que se determine el crédito fiscal al contribuyente sujeto al ejercicio de facultades de comprobación. Los representantes autorizados podrán ser sustituidos por única vez por el contribuyente, debiendo este hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la revocación y sustitución respectivas, en la misma fecha en que se haga la revocación y sustitución. La autoridad fiscal deberá levantar acta circunstanciada en la que haga constar la naturaleza y características de la información y documentación consultadas por él o por sus representantes designados, por cada ocasión en que esto ocurra. El contribuyente o sus representantes no podrán sustraer, fotocopiar, fotografiar, transcribir o, de cualquier otra forma, hacerse de información alguna, incluso por medios digitales debiéndose limitar a la toma de notas y apuntes.

El contribuyente y los representantes designados en los términos de esta fracción serán responsables hasta por un plazo de cinco años contados a partir de la fecha en que se tuvo acceso a la información confidencial o a partir de la fecha de presentación del escrito de designación, respectivamente, de la divulgación, uso personal o indebido, para cualquier propósito, de la información confidencial a la que tuvieron acceso, por cualquier medio, con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación ejercidas por las autoridades fiscales. El contribuyente será responsable solidario por los perjuicios que genere la divulgación, uso personal o indebido de la información, que hagan los representantes a los que se refiere este párrafo.

La revocación de la designación de representante autorizado para acceder a información confidencial proporcionada por terceros no libera al representante ni al contribuyente de la responsabilidad solidaria en que puedan incurrir por la divulgación, uso personal o indebido, que hagan de dicha información confidencial.

VIII. *Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones*

objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.

IX. *Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.*

*Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se considera como parte de la documentación o información que pueden solicitar las autoridades fiscales, la relativa a las cuentas bancarias del contribuyente.*⁸⁰

En el anterior artículo se nos indica el esquema de desarrollo de dicha facultad, es importante hacer hincapié en que ésta facultad de comprobación, así como la visita domiciliaria deben de concluirse en un plazo máximo de doce meses a partir de la notificación de su inicio.⁸¹

Para nuestro trabajo de investigación, es de suma importancia puntualizar que la autoridad al emitir un oficio de observaciones final, debe de fundar y motivar los hechos u omisiones encontrados dentro de la información que fue proporcionada por el contribuyente y los cuales la llevaron a determinar su situación fiscal, ya que de lo contrario esto causaría una afectación directa del revisado, debido a que tendría que corregir su situación fiscal o desvirtuar hechos de los que desconoce los métodos, situaciones o criterios bajo los que condujeron a la autoridad a la determinación de omisiones.⁸²

Bajo esta tónica entendemos la obligación imperante por parte de la autoridad de informar el porqué de sus determinaciones, en atención de que el contribuyente pueda contar con factores suficientes para desvirtuar su determinación, si así lo estima necesario.

⁸⁰ Cfr. artículo 48 del Código Fiscal de la Federación

⁸¹ En el artículo 46-A del Código Fiscal Federal se establece esta disposición, así como sus excepciones y las hipótesis en las que el plazo estará sujeto a suspensión.

⁸² Argumento realizado a partir de la interpretación de la Jurisprudencia 2a./J. 63/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 169804, de la Novena Época, titulada: REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

Bajo la nueva facultad discrecional de revisar actos que carezcan de una razón de negocios, la autoridad insta a un órgano conformado dentro él mismo para anular actos que pudieran modificar de alguna manera la base imponible del contribuyente y determinar un crédito fiscal por dicha omisión.⁸³La razón, bien no puede ser un incumplimiento de las disposiciones fiscales u omisión de pago, sino, como establece el artículo 5-A del Código Fiscal Federal un acto que busque un beneficio fiscal a costa de una carga económica para el contribuyente.

Al amparo de ésta amplísima ambigüedad la autoridad puede solicitar el comienzo de la revisión de gabinete, para después desestimar actos que a su criterio considere como faltos de una motivación mercantil, sin embargo, de ser el caso, el contribuyente para no soportar una revisión injustificada cuenta con el juicio de amparo para evitar siquiera, la emisión del oficio de observaciones, así como toda la delación que una revisión de esta naturaleza conlleva, administrativamente hablando.

Lo anterior se sustenta en la siguiente interpretación del máximo tribunal de la federación:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO.

El procedimiento de revisión de escritorio o gabinete previsto en los artículos 42, fracción II y 48 del Código Fiscal de la Federación, inicia con la notificación de la orden respectiva y concluye con la resolución que determina las contribuciones o aprovechamientos omitidos, o con el oficio que da por concluida la revisión por falta de observaciones, por lo que la citada orden forma parte del procedimiento de fiscalización, pues con apoyo en ella las autoridades fiscales, en ejercicio de sus facultades de comprobación, pueden exigir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, informes, datos, documentos y la presentación de su contabilidad, traduciéndose en un acto de molestia susceptible de afectar en forma directa e inmediata derechos sustantivos protegidos por el primer párrafo del artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos,

⁸³ *Vid.* artículo 50 del Código Fiscal de la Federación.

en particular su persona, papeles y posesiones. En esa virtud, la orden de revisión puede impugnarse en amparo indirecto, por sí sola, dentro de los plazos legales correspondientes, independientemente de que se agote en uno o varios actos, pues de lo contrario se obligaría al gobernado a soportar hasta la conclusión del procedimiento respectivo las consecuencias de un acto que de no cumplir con los requisitos exigidos por ese precepto fundamental, esto es, constar en mandamiento escrito proveniente de autoridad competente, debidamente fundado y motivado, no debió producir efecto alguno.”⁸⁴

Este criterio sirve como una breve premisa para apoyar nuestro argumento de la inconstitucionalidad de la facultad presuntiva sobre los actos de los contribuyentes que se le otorga al Fisco Federal al amparo del artículo 5-A. Por el solo hecho de que el Máximo Tribunal de Justicia se pronuncia a partir de la obligación de fundamentar la revisión, podemos decir que esto también debe extenderse ante la ambigüedad que puede suponer la simple fundamentación en una determinación previa de la autoridad, hecha solo a base de presunciones.

No está por demás decir que tanto las garantías, principios y preceptos conculcados en caso de la aplicación efectiva del artículo que describe la falta de una razón de negocios serán ahondados de manera posterior en el presente proyecto.

2.2.3 La Revisión Electrónica.

Este método utilizado por el fisco federal es el más novedoso y de reciente implementación, al igual que los demás actos de revisión, parte de la capacidad constitucional de la autoridad hacendaria para efectuar actos de molestia; artículo 16 constitucional párrafo decimosexto, en relación con el numeral 38 del Código Fiscal Federal.⁸⁵

⁸⁴ Tesis 2a./J. 63/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 169804, de la Novena Época.

⁸⁵ *Supra.* Nota 56

En esta modalidad se hace uso de las tecnologías de la información y el sistema en línea del que dispone actualmente el Servicio de Administración Tributaria para recabar información del contribuyente y así determinar su situación fiscal mediante los actos jurídicos realizados por el mismo y que constan dentro de las bases de datos.⁸⁶

El fundamento legal ordinario de dicha revisión es la fracción IX del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, donde también se establece la capacidad de la autoridad de recabar información de terceros y responsables solidarios, sobre diferentes cuestiones sobre una o más contribuciones. Cabe señalar que todos los actos que conformen este procedimiento administrativo de revisión serán mediante la interacción de la autoridad revisora y el contribuyente haciendo uso del buzón tributario.⁸⁷

A continuación, se realiza la transcripción del fundamento legal donde se explica el desarrollo de esta facultad de revisión:

“Artículo 53-B. Para los efectos de lo dispuesto en el artículo 42, fracción IX de este Código, las revisiones electrónicas se realizarán conforme a lo siguiente:

- I.*** *Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.*
- II.*** *En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que, en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación, tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.*
En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo señalado en el párrafo que antecede, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de

⁸⁶ El artículo 29 del Código Fiscal de la Federación establece el uso obligatorio de comprobantes digitales, asimismo, en dicho artículo se establece que la autoridad fiscal funcionará como “nodo” para la emisión y recepción de dichos comprobantes entre particulares.

⁸⁷ Para ahondar en la notificación de esta modalidad de revisión véase el artículo 17-K en relación con el 134 fracción I del Código Fiscal de la Federación.

preliquidación, en cuyo caso, gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

III. *Una vez recibidas y analizadas las pruebas aportadas por el contribuyente, dentro de los diez días siguientes a aquél en que venza el plazo previsto en la fracción II de este artículo, si la autoridad fiscal identifica elementos adicionales que deban ser verificados, podrá actuar indistintamente conforme a cualquiera de los siguientes procedimientos:*

a) *Efectuará un segundo requerimiento al contribuyente, el cual deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento.*

b) *Solicitará información y documentación de un tercero, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información.*

El tercero deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento; la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado; para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

IV. *La autoridad contará con un plazo máximo de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente. El cómputo de este plazo, según sea el caso, iniciará a partir de que:*

a) *Haya vencido el plazo previsto en la fracción II de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente;*

b) *Haya vencido el plazo previsto en la fracción III, inciso a) de este artículo o, en su caso, se hayan desahogado las pruebas ofrecidas por el contribuyente, o*

c) *Haya vencido el plazo de 10 días previsto en la fracción III, inciso b) de este artículo para que el contribuyente manifieste lo que a su derecho convenga respecto de la información o documentación aportada por el tercero.*

Concluidos los plazos otorgados a los contribuyentes para hacer valer lo que a su derecho convenga respecto de los hechos u omisiones dados a conocer durante el desarrollo de las facultades de comprobación a que se refiere la fracción IX del artículo 42 de este Código, se tendrá por perdido el derecho para realizarlo.

Los actos y resoluciones administrativos, así como las promociones de los contribuyentes a que se refiere este artículo, se notificarán y presentarán en documentos digitales a través del buzón tributario.

Las autoridades fiscales deberán concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este artículo dentro de un plazo máximo de seis meses contados a partir de la notificación de la resolución provisional, excepto en materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años, en aquellos

casos en que se haya solicitado una compulsión internacional. El plazo para concluir el procedimiento de revisión electrónica a que se refiere este párrafo se suspenderá en los casos señalados en las fracciones I, II, III, V y VI y penúltimo párrafo del artículo 46-A de este Código.”⁸⁸

Cabe mencionar que en todos los plazos para que el contribuyente presente la información o documentación para desvirtuar las determinaciones, su derecho para presentar dicha información precluirá definitivamente en caso de no cumplirse, también, es importante tomar en cuenta que todas las notificaciones y resoluciones administrativas, así como las promociones presentadas por el contribuyente se llevarán a cabo usando el buzón tributario.⁸⁹

Se ha puesto en tela de juicio la constitucionalidad ésta modalidad de manera reiterada, alegando diversas violaciones; principalmente al derecho de audiencia, a la seguridad jurídica, a la legalidad y a la inviolabilidad del domicilio, sin embargo la segunda sala del máximo tribunal de la federación se ha pronunciado reiteradamente sobre dicha polémica, sosteniendo que siempre y cuando al contribuyente le sea respetado su derecho de desvirtuar determinaciones, se realice únicamente mediante sistema electrónico y base de datos, además de que la autoridad exprese la fundamentación y motivación para comenzar dicha revisión, ésta será conforme a derecho.⁹⁰

En este orden de ideas, razonamos que la revisión electrónica por su naturaleza, no es un acto de autoridad inconstitucional siempre y cuando cuente con los requisitos de forma y fondo, los cuales deben de ser expuestos por la autoridad en la resolución provisional, la cual en su caso se acompañará de un oficio de preliquidación, el

⁸⁸ Paráfrasis del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación

⁸⁹ *Supra.* nota 63

⁹⁰ A partir del análisis de los siguientes criterios: **Tesis:** 2a./J. 156/2016 (10a.), emitida por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2012942, de la Décima Época, Titulada: REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, QUE PREVEN UN PLAZO PARA DESVIRTUAR LAS IRREGULARIDADES PRECISADAS EN LA RESOLUCIÓN PROVISIONAL RESPECTIVA, NO VIOLAN EL DERECHO DE AUDIENCIA.”.

Tesis: 2a./J. 154/2016 (10a.), emitida por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2012940, de la Décima Época, Titulada: REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN EL DERECHO A LA INVOLABILIDAD DEL DOMICILIO.

Tesis: 2a./J. 153/2016 (10a.), emitida por la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2012941, de la Décima Época, Titulada: REVISIÓN ELECTRÓNICA. LOS ARTÍCULOS 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE LA PREVEN, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.

cual solamente consiste en una propuesta de pago más no en un crédito fiscal, en atención al principio de garantía de audiencia.⁹¹

Sabiendo entonces que *per se* la revisión electrónica y su fundamento no son inconstitucionales, pero, si la autoridad que inicia la revisión solamente funda dicho acto con el artículo 5-A y motiva con la carencia de una razón de negocios por parte del contribuyente sujeto a revisión, si podría alegarse una transgresión a la seguridad jurídica, debido a la ambigüedad con la que la figura de la razón de negocios es descrita en dicho artículo, es decir, cualquier acto que la autoridad considere como tendiente a la elusión, podrá ser investigado y anulado para efectos del cálculo de la base fiscal, independientemente de que dichos actos no se encuentren regulados en un ordenamiento de una manera más específica (LISR, LIVA, RCFE, etc.).

Asimismo, es importante recalcar que, la autoridad fiscal desde la implementación del sistema tributario vía electrónica funciona como un “nodo” de información entre los sujetos que llevan a cabo transacciones y por lo tanto la cantidad de información de la que se allegan muchas veces puede resultar mal interpretada debido a las deficiencias con las que dicho sistema ha actuado en la práctica, por lo cual es importante para el contribuyente contar con medios y elementos suficientes para sostener que su situación fiscal es regular.

Sin embargo, la aplicación efectiva del artículo 5-A podrá demeritar incluso las pruebas y los argumentos más contundentes, para inclinar el sistema administrativo a favor del fisco federal.

⁹¹Vid. Tesis 2a./J. 158/2016 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2012939, de la Décima Época, titulada REVISIÓN ELECTRÓNICA. LA PRELIQUIDACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES OMITIDAS CONSTITUYE UNA PROPUESTA DE PAGO

CAPÍTULO III. ¿POR QUÉ ES INCONSTITUCIONAL EL ARTÍCULO 5-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN?

El presente capítulo tendrá como propósito hacer una interpretación constitucional y convencional⁹², desentrañando el texto de nuestro máximo ordenamiento a partir de precedentes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y la Corte Interamericana de Derechos Humanos. Al mismo tiempo, se confrontará *vis a vis* con lo establecido en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, realizando una exposición detallada de las figuras jurídicas y los procedimientos administrativos que se contemplan dentro del mismo; tratando de responder a la siguiente interrogante: ¿Debería ser tildado como inconstitucional el artículo 5-A del Código Fiscal Federal?

3.1 Primera discrepancia: La contradicción a nivel ordinario con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.

Para comenzar a la inducción de nuestro argumento de inconstitucionalidad sobre el artículo al que hemos hecho referencia, es necesario comenzar con la primera discordancia que se configura no a nivel constitucional, sino en el mismo ordenamiento donde se encuentra expuesto: el Código Fiscal de la Federación.

El artículo 5 del Código Fiscal Federal es de una carga importantísima, debido a que le brinda certidumbre jurídica a los elementos de la contribución, como se demuestra a continuación, a partir de la transcripción del mismo:

“Artículo 5- Las disposiciones fiscales que establezcan 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán

⁹² Desde la reforma constitucional del 2011 la “convencionalidad” ha sido utilizada como nuevo término para someter a análisis la legislación secundaria, ya que se reconoce la conformación del “Bloque de Constitucionalidad” siendo el nuevo paradigma para analizar las violaciones a derechos humanos y la legislación que pueda resultar contraria a los ordenamientos que se encuentran en esta jerarquía.

supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”⁹³

En el primer párrafo del artículo, nos encontramos con la base para la interpretación de la materia fiscal, donde se establece que las disposiciones tributarias que contengan cargas para los particulares serán de aplicación estricta, las cuales son aquellas que determinan infracciones y sanciones, para ser consideradas con dicha naturaleza éstas deben de atender a los elementos del impuesto; es decir, el sujeto, objeto, base y tarifa.

Es necesario también remitirnos a definir los elementos de las contribuciones, debido a la formalidad a la que nos obliga el artículo señalado:

1. Los sujetos: son aquellos que participan dentro de la obligación tributaria; siendo el sujeto pasivo las personas morales o físicas⁹⁴ y el sujeto activo siempre el Estado, mediante los entes administrativos que designe y faculte para tal fin, es decir el fisco federal, local o municipal.
2. Objeto: Es la realidad económica sujeta a una imposición, como lo son los ingresos en efectivo, en bienes o en crédito, la base gravable, el consumo de bienes y servicios, entre otros.
3. Base: Es la magnitud señalada por la ley a la que se le aplica la tasa o tarifa para obtener la cuantía de la deuda tributaria, la cual puede consistir en un valor pecuniario o una unidad de medida.
4. Tasa o tarifa⁹⁵: Es la cantidad de dinero determinada o determinable que tributa la base imponible, bajo los términos de ley.⁹⁶

Para comenzar a analizar la contradicción, en primer lugar, hay que exponer a que se refiere el párrafo del artículo, ya que al hablar de las infracciones y las sanciones en

⁹³ Artículo 5 del Código Fiscal de la Federación

⁹⁴ Véase el artículo 1 del Código Fiscal de la Federación, donde se establece la carga a los particulares de realizar contribuciones.

⁹⁵ La doctrina ha sido variante en la distinción de estos elementos; indicándonos que la tarifa es una cantidad cierta que varía dependiendo de la base del tributo y la tasa es una cantidad determinable que también se encuentra sujeta a la base.

⁹⁶ Vid. Rodríguez Lobato, R. (2014). *Derecho Fiscal "Tercera Edición"*. Ciudad de México: Oxford, pág. 63.

materia fiscal se observa una connotación diferente y juntas conforman el llamado Derecho Penal Fiscal, por su parte García Máynez define a la sanción de la siguiente manera: “La consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado. Como toda consecuencia de derecho, la sanción encuéntrase condicionada por la realización de un supuesto.”⁹⁷

Entendemos bajo esta lógica que: la sanción tiene un carácter coactivo y se encuentra condicionada a la realización u omisión de algo dispuesto en la legislación o bien un contrato. Es decir, un acto jurídico que se encuentre previsto y tipificado como contrario a la ley o un acuerdo de voluntades.

Por otra parte, la infracción la podemos encontrar en la doctrina de la siguiente manera:

“**Infracción** es toda transgresión o incumplimiento de una ley que debe ser sancionado...es necesario que para que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita y considerada ilegal en la ley, y que tenga prevista una sanción para el caso de su realización.”⁹⁸

A partir de las dos definiciones citadas; decimos que la sanción es el castigo, que de manera coactiva se otorga al obligado debido a que se encuentra establecido en la Ley; mientras que la infracción es la violación en la que se incurre para hacerse acreedor de la sanción. Para el caso en concreto, el sujeto pasivo de la obligación tributaria será el que se vuelva acreedor a la sanción en caso de incurrir en alguna hipótesis prohibitiva contemplada dentro de las disposiciones fiscales, por ende, el sujeto activo o bien el titular del derecho sobre el que versa la obligación, es el órgano administrativo encargado de la recaudación, es decir, el sujeto activo de la obligación fiscal.

Es importante recalcar que el Código Fiscal de la Federación, ampliado por la doctrina establece que para que se pueda aplicar un castigo o consecuencia por acción u omisión dentro de la materia fiscal, referente a los elementos de la contribución, debe de

⁹⁷Vid. García Máynez, E. (1940). *Introducción al Estudio del Derecho*. Ciudad de México: Porrúa, pág.289.

⁹⁸Óp. Cit. (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 196)

existir previamente una disposición que señale las conductas y omisiones, así como sus consecuencias, es decir la aplicación e interpretación para el llamado Derecho Penal Fiscal será de manera estricta, debido a la necesidad de procurar la seguridad jurídica del contribuyente.

Es decir, podemos incluso sostener que para que existan sanciones dirigidas a los contribuyentes debe de existir una tipicidad, en el Diccionario Jurídico del IJ UNAM encontramos definida a la tipicidad como “la característica de una acción de adecuarse a una disposición legislativa”⁹⁹. Asimismo, el concepto del “tipo” se encuentra estrechamente ligado con la anterior definición, en esta misma compilación lo encontramos definido como “la descripción de una conducta prohibida realizada por una norma jurídico-penal”¹⁰⁰, la cual comúnmente es aplicada en materia penal. Sirve para abundar aún más a lo anterior la siguiente tesis jurisprudencial:

“TIPICIDAD. EL PRINCIPIO RELATIVO, NORMALMENTE REFERIDO A LA MATERIA PENAL, ES APLICABLE A LAS INFRACCIONES Y SANCIONES ADMINISTRATIVAS.

El principio de tipicidad, que junto con el de reserva de ley integran el núcleo duro del principio de legalidad en materia de sanciones, se manifiesta como una exigencia de predeterminación normativa clara y precisa de las conductas ilícitas y de las sanciones correspondientes. En otras palabras, dicho principio se cumple cuando consta en la norma una predeterminación inteligible de la infracción y de la sanción; supone en todo caso la presencia de una *lex certa* que permita predecir con suficiente grado de seguridad las conductas infractoras y las sanciones. En este orden de ideas, debe afirmarse que **la descripción legislativa de las conductas ilícitas debe gozar de tal claridad y univocidad que el juzgador pueda conocer su alcance y significado al realizar el proceso mental de adecuación típica, sin necesidad de recurrir a complementaciones legales que superen la interpretación y que lo llevarían al terreno de la creación legal para suplir las imprecisiones de la norma.** Ahora bien, toda vez que **el derecho administrativo**

⁹⁹ Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 3666.

¹⁰⁰ *Ibidem*.

sancionador y el derecho penal son manifestaciones de la potestad punitiva del Estado y dada la unidad de ésta, en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador debe acudirse al aducido principio de tipicidad, normalmente referido a la materia penal, **haciéndolo extensivo a las infracciones y sanciones administrativas**, de modo tal que si cierta disposición administrativa establece una sanción por alguna infracción, la conducta realizada por el afectado debe encuadrar exactamente en la hipótesis normativa previamente establecida, sin que sea lícito ampliar ésta por analogía o por mayoría de razón.”¹⁰¹

La jurisprudencia citada con antelación; comienza describiendo el núcleo para la interpretación de la materia administrativa, siendo este el principio de legalidad traduciéndose como una tipicidad exacta, por lo tanto, ya que la materia fiscal es eminentemente administrativa, dicho principio debe de ser aplicado de manera análoga.

En esta línea argumentativa, dicha tesis señala que debe de existir una determinación cierta y material dentro de la ley misma para encuadrar las conductas que sean infractoras del orden jurídico, así como sanciones precisas y determinadas, las cuales deben de estar precisadas de manera suficiente por la norma sancionadora, es decir, la conducta realizada por el justiciable debe de ser exactamente igual a la que se señala dentro de la ley, de tal forma que el juzgador no puede valerse de medios externos que no se encuentren contemplados dentro de la legislación aplicable, asimismo, es importante enfatizar la parte final del criterio , debido a que menciona la ilicitud en caso de ampliarla por mera analogía o mayoría de razón.

En este orden de ideas, decimos que la primera contradicción de la aplicación de la facultad de presunción por parte de la autoridad tributaria, conferida en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, comienza dentro del mismo ordenamiento, en su artículo 5, en el cual como hemos señalado en su primer párrafo describe que tanto para la

¹⁰¹ Jurisprudencia P./J. 100/2006, Emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 174326, de la Novena Época. Énfasis añadido.

determinación de infracciones y sanciones que tengan que ver con los elementos de las contribuciones serán de aplicación y ejecución estricta.

La discrepancia en sí es fundamentada en la facultad que otorga el artículo que nos ocupa ya que, mediante presunciones, puede determinar que los actos de los particulares carecen de una razón de negocios y si bien dentro del mismo artículo se describe que para que la autoridad inicie dicho procedimiento es necesario que el acto jurídico cree un beneficio fiscal mayor al beneficio económico esperado, debido a la falta de descripciones exactas de dichos actos, así como el nulo acceso a los criterios de consideración de la autoridad revisora, resulta en una posibilidad infinita de la autoridad para iniciar de manera arbitraria la aplicación del artículo en cuestión.

Por otra parte, el segundo párrafo del artículo 5 del Código Fiscal Federal reza:

“Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”¹⁰²

Refiriéndose a otras disposiciones, para las cuales se establece que se aplicará la supletoriedad o bien cualquier otro método de aplicación, razonamos que se atenderá, dependiendo del caso en particular, a las normas especiales de la materia (LISR, LIVA, LSAT, etc.) así como a sus reglamentos, como el mismo texto del ordenamiento se aplicaran supletoriamente normas del orden federal (Código Civil, Código de Comercio, etc.), al respecto sobre la supletoriedad, la doctrina se pronuncia de la siguiente forma: Dícese de la aplicación supletoria o complementaria de una ley respecto de otra. La supletoriedad puede ser la categoría asignada a una ley o respecto de usos, costumbre y principios generales del derecho.¹⁰³

¹⁰² Vid. Código Fiscal de la Federación, Artículo 5, párrafo segundo.

¹⁰³ Vid. Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 2356.

Resulta imposible tratar de incluir al artículo 5-A dentro de la segunda clasificación descrita por el artículo 5 y por lo tanto aplicar ordenamientos diversos de manera supletoria, debido a que el artículo que regula la razón de negocios, tiene como objetivo principal determinar actos como inexistentes; para tal efecto, dichos actos deben de buscar un efecto fiscal, es decir, ser tendientes a modificar la base imponible del impuesto a cargo, y toda vez que la autoridad tiene como facultad conferida considerar como inexistente dichos actos, éstos no podrán ser considerados deducibles para efectos de la disminución de la misma.

A modo de conclusión, el efecto axiomático del desconocimiento de actos jurídicos realizados por el justiciable por parte de la autoridad administrativa, aumenta *a fortiori* la base para la determinación de la contribución, por lo cual podemos inferir que una vez que la revisión se ha llevado a cabo, también ha concluido el plazo para realizar el pago del impuesto en tiempo, por lo tanto el crédito fiscal determinado, no solamente será por el impuesto calculado mediante la base de los actos no reconocidos, sino también contendrá accesorios, ello de acuerdo a lo que establece el Código Fiscal Federal; el cual *grosso modo* nos indica que cuando los montos de las contribuciones no se cubran o se cubran de manera extemporánea, estos se actualizarán para amortizar la inflación, además de que se pagarán recargos por concepto de indemnización al estado.¹⁰⁴

Debido a que no existe una aclaración concreta de los actos prohibidos hacia los particulares que tengan la calidad de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, otorgar la facultad discrecional basada en presunciones a consideración de la autoridad administrativa de que los actos son inclinados a la elusión, es una constricción para la actividad económica de personas físicas y morales, vulnerando su derecho a la seguridad jurídica, a la libre determinación económica, al ejercicio de la economía de opción e incluso al desarrollo progresivo de su economía. Sin embargo, debido a que dichos principios, se encuentran *de iure* consagrados dentro del ordenamiento supremo de nuestro país, serán abordados en el siguiente apartado.

¹⁰⁴ Vid. Párrafo final del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, en relación con el numeral 21 del mismo ordenamiento

Ésta primera contradicción dentro de la misma ley tributaria, nos servirá como una premisa básica para examinar el por qué el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación debe de ser tildado como inconstitucional.

3.2 Artículos Constitucionales en Contraposición a la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación

“La vocación judicial implica llevar profundamente grabado el amor a la justicia. Pero no basta el amor a una justicia teórica, abstracta e impersonal, académica. Es necesario el amor a la justicia respecto del caso concreto, del hombre concreto, que acude al tribunal de un juez a pedir que se le haga respetar un derecho, que se le enderece un entuerto que le ha sido hecho, que no se lastime indebidamente su libertad”

-Ministro Guillermo Guzmán Orozco.¹⁰⁵

Es bajo esta concepción casi romántica de la justicia sobre la que deben de actuar todos los juzgadores del sistema mexicano. Debido a que dentro de nuestro texto constitucional se encuentran consagrados los derechos humanos inherentes a todo habitante del territorio nacional. Los derechos humanos y garantías constitucionales deben de ser la base de todo sistema jurídico moderno, ya que constituyen una muestra del desarrollo humano y las luchas que la humanidad ha tenido que sortear para que estos sean reconocidos y respetados.

Como se disertará más adelante, nuestro máximo ordenamiento constituye el pilar para la interpretación de toda la legislación. De igual manera, de acuerdo a la reforma constitucional del 2011, se ha conformado el llamado “Bloque de Constitucionalidad”, el cual engloba de manera extensiva a los tratados internacionales en materia de derechos humanos, así como a la Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos.

¹⁰⁵ Vale la pena estudiar los votos particulares del ministro Guzmán Orozco, ya que, desde el siglo anterior, fue un impulsor del principio *pro actione* en el juicio de amparo, así como de la interpretación de la Ley utilizando los derechos humanos como ejes rectores del proceso y fondo de los asuntos. Muchas ejecutorias emanadas de su ponencia sirvieron de precedente para la comisión redactora de la Ley de Amparo vigente.

La materia fiscal no es la excepción a la aplicación más amplia posible de los derechos humanos dentro de un sistema garantista como lo es el mexicano, ya que el principio genealógico de todo universo de normas ordinarias es nuestra constitución.

A continuación, se narrarán los preceptos constitucionales que se estiman conculcados por la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, explicando primeramente su contenido de manera detallada, para posteriormente denotar por qué el contribuyente efectivamente resiente una violación perpetrada a la luz de los actos producto de su aplicación.

Hemos explicado ya la fase administrativa del procedimiento fiscal, donde la autoridad administrativa ejercita las facultades de comprobación contempladas en el Código Fiscal de la Federación, dentro de éstas facultades cabe la aplicación del artículo que regula la razón de negocios de los actos jurídicos realizados por el contribuyente, ahora, explicaremos las garantías individuales tuteladas dentro de nuestra constitución federal que resultarían vulneradas si de manera indiscriminada y extensiva, la autoridad fiscal federal ejercita su facultad discrecional de presunción.

3.2.1 El artículo 1 y 133: Principio de Supremacía Constitucional y principio Pro Persona.

El punto de partida para explicar las garantías consagradas en nuestro ordenamiento mexicano fundamental -desde luego- es su artículo primero del cual, para efectos explicativos, resulta útil transcribir los siguientes párrafos:

“Artículo 1. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

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

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley."¹⁰⁶

(..)

Encontramos entonces que a partir del análisis interpretativo del anterior artículo la constitución nos señala la aplicación universal de las garantías, asimismo dicta la mejor aplicación de la ley por parte de las autoridades conforme a los principios que se contemplan, para nuestro caso en específico, las autoridades fiscales no deben de ser la excepción y como ya hemos mencionado con anterioridad, debido al principio de interpretación estricta de la ley, deben de procurar aún más el respeto a la legalidad en cuanto a la forma y fondo de todas sus determinaciones, procurando así el correcto funcionamiento del sistema tributario en México y el respeto de los derechos del sujeto pasivo de la obligación fiscal.

Podemos ahondar en nuestra explicación de manera más extensa apoyados en la siguiente tesis:

“PRINCIPIOS DE UNIVERSALIDAD, INTERDEPENDENCIA, INDIVISIBILIDAD Y PROGRESIVIDAD DE LOS DERECHOS HUMANOS. EN QUÉ CONSISTEN.

El tercer párrafo del artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone, entre otras cuestiones, que **todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad**, los que consisten en lo siguiente: i) universalidad: que son inherentes a todos y conciernen a la comunidad internacional en su totalidad; en esta medida, son inviolables, lo que no quiere decir que sean absolutos, sino que son protegidos porque no puede

¹⁰⁶ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 1°.

infringirse la dignidad humana, pues lo razonable es pensar que se adecuan a las circunstancias; por ello, en razón de esta flexibilidad es que son universales, ya que su naturaleza permite que, al amoldarse a las contingencias, siempre estén con la persona. En relación con lo anterior, la Corte Interamericana de Derechos Humanos (Caso de la "Masacre de Mapiripán vs Colombia) ha señalado que los tratados de derechos humanos son instrumentos vivos, cuya interpretación tiene que acompañar la evolución de los tiempos y las condiciones de vida actuales, interpretación evolutiva que es consecuente con las reglas generales de interpretación consagradas en el artículo 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, así como las establecidas por la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados. **De ahí que dichos derechos, dentro de sus límites, son inalterables, es decir, que su núcleo esencial es intangible; por ello, la Norma Fundamental señala que ni aun en los estados de excepción se "suspenden",** pues en todo caso, siempre se estará de conformidad con los principios del derecho internacional humanitario; ii) interdependencia e indivisibilidad: que están relacionados entre sí, esto es, no puede hacerse ninguna separación ni pensar que unos son más importantes que otros, **deben interpretarse y tomarse en su conjunto y no como elementos aislados.** Todos los derechos humanos y las libertades fundamentales son indivisibles e interdependientes; debe darse igual atención y urgente consideración a la aplicación, promoción y protección de los derechos civiles, políticos, económicos, sociales y culturales; esto es, complementarse, potenciarse o reforzarse recíprocamente; y iii) progresividad: constituye el compromiso de los Estados para adoptar providencias, tanto a nivel interno como mediante la cooperación internacional, especialmente económica y técnica, para lograr progresivamente la plena efectividad de los derechos que se derivan de las normas económicas, sociales y sobre educación, ciencia y cultura, principio que no puede entenderse en el sentido de que los gobiernos no tengan la obligación inmediata de empeñarse por lograr la realización íntegra de tales derechos, sino en la posibilidad de ir avanzando gradual y constantemente hacia su más completa realización, en función de sus recursos materiales; así, este principio exige que a medida que mejora el nivel de desarrollo

de un Estado, mejore el nivel de compromiso de garantizar los derechos económicos, sociales y culturales.”¹⁰⁷

A partir de la explicación brindada por el anterior criterio entendemos que las garantías individuales además de ser el pilar fundamental del sistema jurídico mexicano deben de obedecer a un desarrollo correcto, universal, progresivo e indivisible, esto es, no puede ser vulnerado uno solo sin atentar a violentar más de ellos extensivamente por el mismo acto, de igual manera, el ente estatal por medio de sus facultades imperativas deberá garantizar su respeto, desarrollo y progresión paulatina, para asegurar el estado de derecho. Bajo esta línea de ideas, sostenemos que las autoridades administrativas a cargo de la recaudación son igualmente responsables de acatar estos principios interpretativos de la normatividad.

Del mismo precepto constitucional se desprende el principio *pro persona* o *pro Homine* el cual consiste en la obligación de la autoridad de superponer siempre los derechos humanos, así como las garantías concedidas en la constitución y los tratados internacionales de los que forme parte el estado mexicano, realizando de esta manera una interpretación extensiva de todas las fuentes jurídicas aplicables para fundamentar sus determinaciones respetando los derechos humanos.¹⁰⁸

Decimos entonces que la autoridad deberá apegarse a la constitución para la emisión de sus actos, de modo que estos no tengan cabida a ser impugnados por los justiciables. Asimismo, la jurisprudencia nos indica que la técnica interpretativa de las normas ordinarias debe ser siempre procurando la cobertura más amplia de los derechos humanos, o bien la menor restricción.¹⁰⁹

¹⁰⁷ Tesis I.4o.A.9 K (10a.), Emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro 2003350, de la Décima Época

¹⁰⁸ Al respecto, consúltense las tesis XVIII.3o.1 K (10a.), Emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro 2000630, de la Décima Época, Titulada: PRINCIPIO PRO HOMINE. SU CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS.

¹⁰⁹ Vid. La tesis XIX.1o. J/7 (10a.), emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro 2021124, de la Décima Época, Titulada: PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA

Cuando se esté sujeto a un proceso ya sea judicial o administrativo, el principio *pro persona* solamente actuará a manera de criterio para la examinación del fondo del asunto, más no eximiendo al justiciable de los requisitos de formalidad procesal, o bien inclinando la convicción judicial o administrativa a su favor, sirve para ahondar en lo anterior la siguiente jurisprudencia:

“PRINCIPIO PRO PERSONA. SÓLO PUEDE UTILIZARSE EN SU VERTIENTE DE CRITERIO DE SELECCIÓN DE INTERPRETACIONES CUANDO ÉSTAS RESULTAN PLAUSIBLES.

De acuerdo con lo previsto en el artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las normas de derechos humanos se interpretarán y aplicarán "favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia", ello implica que el principio *pro persona* opera como un criterio que rige la selección entre: (i) dos o más normas de derechos humanos que, siendo aplicables, tengan contenidos que sea imposible armonizar y que, por tanto, exijan una elección; o (ii) **dos o más posibles interpretaciones admisibles de una norma, de modo que se acoja aquella que adopte el contenido más amplio o la limitación menos restrictiva del derecho.** Así, es importante que tanto las normas entre las que se elige como las interpretaciones que se pretendan comparar sean aplicables en el primer caso y plausibles en el segundo, por ser el resultado de técnicas válidas de interpretación normativa. Ahora bien, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en las jurisprudencias 1a./J. 104/2013 (10a.) y 1a./J. 10/2014 (10a.), sostuvo que el principio *pro persona* no puede entenderse como una exigencia para que se resuelva de conformidad con las pretensiones de la parte que lo invoque, ni como un permiso para soslayar el cumplimiento a los requisitos de admisibilidad o procedencia de recursos y medios de impugnación, aunque sí exige que su interpretación se realice en los términos más favorables a las personas. **Lo anterior, refleja que el principio *pro persona* debe beneficiar a quienes participen dentro de un procedimiento jurisdiccional, ya que opera como criterio para determinar el fundamento, alcances, regulación y límites de los derechos humanos de cada una, según se encuentren en juego en un asunto,**

mientras que su falta de utilización puede ser reclamada en juicio por el efecto potencialmente perjudicial que podría tener para la tutela de un derecho humano.¹¹⁰

Las explicaciones y criterios anteriores sirven como una premisa para establecer las obligaciones que deberán atender las autoridades fiscales, tanto para iniciar sus facultades de revisión apegadas a una legalidad y motivación adecuadas, como para considerar la información que proporcione el contribuyente justificando los actos que sean puestos en tela de juicio, basándose en los hechos, la verdad y la técnica jurídica.

A partir de la interpretación conjunta de las tesis invocadas sabemos el método interpretativo que deben de seguir los juzgadores para analizar los argumentos, pruebas y hechos vertidos dentro de los medios de impugnación, para de esta manera resolver garantizando la interpretación más amplia y favorable, no solamente de normas que atienden a los derechos humanos (como lo es la constitución y los tratados internacionales de la materia), sino también de normas ordinarias, haciendo especial hincapié en la legalidad y debido proceso. Cabe mencionar que dicha interpretación preferiblemente debe llevarse a cabo en sede jurisdiccional. Asimismo, debe respetarse de una manera integral al supremacía constitucional y tomar en cuenta la configuración del bloque de constitucionalidad, procurando así una interpretación amplia no solamente del texto constitucional, sino también de los tratados internacionales en materia de derechos humanos; incluso pudiendo inaplicar o desconocer normas contrarias a este *corpus iuris*.¹¹¹

El artículo 1º constitucional explica la base interpretativa y los principios base de los derechos humanos. Lo anterior guarda una íntima relación con el numeral 133 de nuestro ordenamiento fundamental, el cual constituye la llamada “cláusula interpretativa” de la constitución. Dentro de este numeral encontramos el principio de supremacía

¹¹⁰ Tesis 1a. CCVII/2018 (10a.), emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2018781, de la Décima Época

¹¹¹ Vid. Tesis P. LXVII/2011(9a.), emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de la Novena Época, con registro 2009202, titulada CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.

constitucional, a partir del cual nace el paradigma interpretativo de toda norma. Resulta útil la transcripción de dicho artículo:

*“Artículo 133. Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de las entidades federativas.”*¹¹²

Reiteradamente nuestro tribunal Constitucional se había pronunciado sobre la inaplicabilidad de normas contrarias al texto primigenio, lo cual no constituye un tema de actualidad o debate sobre la magnitud o jerarquía de leyes ordinarias sobre nuestra constitución.¹¹³

La relación de ambos artículos y la actualidad consiste en la inclusión de los tratados internacionales y la consideración de dichos tratados en materia de derechos humanos igualmente como norma suprema. Conformando lo que se conoce comúnmente como bloque de constitucionalidad, el cual se integra por nuestra constitución y los tratados en materia de derechos humanos. La siguiente definición nos lo explica de manera más precisa:

“El bloque de constitucionalidad parte del supuesto según el cual “las normas constitucionales no son sólo aquellas que aparecen expresamente en la Carta sino también aquellos principios y valores que no figuran directamente en el texto constitucional, pero a los cuales la propia Constitución remite.”¹¹⁴

¹¹² Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 133.

¹¹³ Vid. La tesis emitida en 1919, intitulada “CONSTITUCIÓN, IMPERIO DE LA”, con registro 289870. Posteriormente en 1935 la Segunda Sala de este organismo emitió la tesis “LEYES DE LOS ESTADOS, CONTRARIAS A LOS PRECEPTOS CONSTITUCIONALES” con número de registro 335247, así como el criterio emitido en 1959, titulado “CONSTITUCION Y LEYES SECUNDARIAS, OPOSICIÓN EN LAS” registro 268130. A partir de esta línea jurisprudencial sabemos que la supremacía constitucional había sido reconocida como eje toral al que se encuentran subordinadas las demás normas, así como el Juicio de amparo como mecanismo para su resguardo.

¹¹⁴Vid. Rodríguez Manzo, G., Arjona Estévez, J. C., & Fajardo Morales, Z. (2013). *Bloque de Constitucionalidad en México*. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, pág. 17.

Es decir, a partir de la reforma constitucional de junio de 2011, se reconoce a los tratados en materia de derechos humanos al mismo nivel que nuestra constitución, los cuales deben de ser aplicados y observados de manera extensiva cuando se somete a la interpretación de conformidad de una norma o acto de autoridad.¹¹⁵ Asimismo, este paradigma obliga a todas las autoridades del estado mexicano a atender al principio de regularidad en el ámbito de sus competencias, es decir, a realizar el control difuso de la convencionalidad *ex officio*. Prefiriendo las disposiciones de derechos humanos a las de un derecho inferior, las cuales se contienen en la constitución y tratados internacionales de la materia.¹¹⁶ Este control de convencionalidad se desprende del análisis sistemático del artículo 1 en relación con el 133 constitucional.¹¹⁷ Las fuentes formales que deben emplearse para la interpretación amplísima que este parámetro exige son: La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los tratados Internacionales en Materia de derechos Humanos de carácter vinculante y La Jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, independientemente de que el estado Mexicano haya sido parte del litigio.¹¹⁸

Asimismo, el nuevo paradigma interpretativo al que nos sujeta el bloque de constitucionalidad da cabida a la existencia del control concentrado y difuso de convencionalidad, la jurisprudencia nos indica que el primero es aquel que realizan los jueces constitucionales (los cuales en México pertenecen al Poder Judicial de la Federación), por su parte el segundo es el que realizan las autoridades ordinarias en el ámbito de su competencia, interpretando la norma de acuerdo a la Constitución.¹¹⁹

¹¹⁵ Vid. Contradicción de Tesis 293/2011, resolución emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

¹¹⁶ Vid. Sentencia del expediente “varios” 912/2010, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, párrafo 29. Derivada de la resolución de la Corte Interamericana de Derechos Humanos del caso *Radilla Pacheco vs. México*.

¹¹⁷ *Ibid.* Párrafo 30

¹¹⁸ *Ibid.* Párrafo 31.

¹¹⁹ Vid. Tesis 1a. CCLXXXIX/2015 (10a.) emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2010143, de la Décima Época, Intitulada CONTROL CONCENTRADO Y DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD Y CONVENCIONALIDAD. SUS DIFERENCIAS.

Bajo esta línea argumentativa, la autoridad jurisdiccional, independientemente de no tener *de facto* competencia en materia constitucional, puede y debe inaplicar las leyes que estimen contrarias a las garantías individuales contempladas en nuestra constitución, en cumplimiento al parámetro de regularidad, el cual es el estándar mínimo al que se encuentran sometidas las leyes y actos de autoridad. Es decir, debe de realizar una interpretación conforme, ya que los derechos humanos reconocidos tanto en la constitución como en tratados internacionales son el estándar mínimo interpretativo que debe ser observado tanto en sede administrativa como jurisdiccional.¹²⁰

De igual manera, de acuerdo al parámetro de convencionalidad y el control difuso de convencionalidad, los tres poderes del estado deben de observar el respeto a los derechos humanos. Por lo tanto, los jueces facultados deben de inaplicar leyes que sean contrarias a las consagradas a la constitución y los tratados en materia de derechos humanos.¹²¹

En este orden de ideas, los principios interpretativos expuestos en el artículo 1 de nuestra constitución, en consonancia con el principio de supremacía constitucional, conforman la cláusula interpretativa de cualquier legislación de menor jerarquía. Por lo tanto, podemos afirmar que ante cualquier hecho violatorio de derechos humanos estos preceptos constitucionales resultan conculcados *a priori*, debido a su naturaleza interdependiente y que son la fuente de la que emanan los preceptos constitucionales consiguientes.

El control de convencionalidad como paradigma de interpretación de la norma se trae a colación, ya que incluso las autoridades administrativas¹²² deben emitir sus actos apegados al bloque de constitucionalidad, es decir, tomando en cuenta los derechos humanos como estándar mínimo de cumplimiento normativo. Para que, de manera

¹²⁰ *Vid.* Sentencia de la Corte Interamericana de derechos Humanos, “*Almonacid Arellano vs Chile*”, párrafos 123-125.

¹²¹ *Ibid.*

¹²² Refiriéndonos al Servicio de Administración Tributaria y al Tribunal Federal de Justicia Administrativa (al cual varias veces se le ha atribuido el carácter de autoridad administrativa).

posterior, las autoridades con facultad jurisdiccional realicen una interpretación conforme de los actos de autoridad que se sometan a controversia por los contribuyentes.

Como conclusión, bajo nuestro estándar de interpretación conforme y el principio de subordinación de la norma a los derechos humanos como eje total interpretativo sostenemos que el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación no cumple el requisito de constitucionalidad ni convencionalidad, dado que el hecho de generar una afectación en la situación fiscal del justiciable mediante una presunción discrecional constituye *per se* una constricción a sus derechos igualmente consagrados a nivel constitucional, los cuales serán pormenorizados a continuación.

3.2.2 El artículo 14: Seguridad Jurídica y Debido Proceso.

Una vez aclarado el alcance del principio *pro persona*, el bloque de constitucionalidad y los derechos humanos como pilares interpretativos de la legislación común que rige el fondo de toda legislación ordinaria, en este caso en materia fiscal, es momento de explicar como la fundamentación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, tiene una discrepancia con las garantías de seguridad jurídica y debido proceso.

Para comenzar la argumentación, es necesario hacer alusión directa al Precepto constitucional al donde se contempla dicha garantía:

“Artículo 14. A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho”¹²³

(..)

Encontramos que, dentro del texto constitucional, *de facto*, no se encuentra plasmado el principio de seguridad jurídica, sin embargo, la doctrina lo ha interpretado en

¹²³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Título primero, Capítulo Primero “De los Derechos Humanos y sus Garantías”, artículo 14°

numerosas ocasiones. Para esbozarlo de una mejor manera podemos encontrar los siguientes conceptos:

“Este principio no es sino el de juridicidad que implica la obligación ineludible de todas las autoridades del Estado, en el sentido de someter sus actos al derecho; no sería posible concebir siquiera ningún sistema jurídico sin la seguridad que entrañan las garantías en favor de todo gobernado, por lo que su institución es el elemento indispensable para implantar y mantener el orden jurídico en cualquier país”¹²⁴

“Es la prerrogativa que tiene todo ser humano a vivir dentro de un Estado de Derecho, bajo la vigencia de un sistema jurídico normativo coherente y permanente dotado de certeza y estabilidad; que defina los límites del poder público frente a los titulares de los derechos subjetivos, garantizado por el poder del estado, en sus diferentes esferas de ejercicio”¹²⁵

A partir de estos primeros conceptos, usados de manera general para todas las ramas del derecho, razonamos que la seguridad jurídica consiste en la obligación de todas las autoridades que conformen la administración pública o judicial de fundar y motivar sus actos, con el objetivo de preservar las garantías de seguridad de los gobernados y a su vez, funcionando como un método de contribución para preservar el estado de derecho.

Dado que estos conceptos describen de manera general la conformación de la garantía, es necesario proporcionar otro concepto, donde se explica la necesidad de que los actos no solamente se apeguen a la legislación ordinaria, sino que son ineficaces si incumplen con la constitución:

“La seguridad jurídica parte de un principio de certeza en cuanto a la aplicación de disposiciones tanto constitucionales como legales, que por una parte define la forma en que las autoridades del estado han de actuar y, por otra, que la aplicación que se haga del orden jurídico a los gobernados sea eficaz”

¹²⁴ Vid. Cuenca Dardón, C. E. (1985). *La seguridad Jurídica de los Gobernados y las Resoluciones de los Órganos Judiciales en Materia Penal*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, pág. 40.

¹²⁵ Vid. Soberanés, J. L. (2019). *Hechos violatorios de los Derechos Humanos Manual para su Calificación*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 1

Decimos entonces que la seguridad jurídica se define como la certeza que tienen los gobernados frente a los actos de autoridad que se emiten hacia ellos y son tendientes a modificar o afectar su esfera jurídica, ya sea en su patrimonio, libertad o derechos. Dicha certeza se materializa en la fundamentación y motivación específica a la que debe atender la autoridad, evitando de esta manera que utilizando su facultad de imperio se incurran en abusos o arbitrariedades por parte de la autoridad.

Como ya hemos hecho referencia antes, dentro de la materia fiscal la seguridad jurídica es un elemento esencial para que las autoridades puedan determinar sanciones, *a posteriori* del ejercicio de sus facultades de comprobación¹²⁶, dichas determinaciones deben de encontrarse debidamente justificadas, además dicha sanción podrá ser impugnada como nula si desde el ejercicio de la facultad de comprobación o la notificación de inicio de la misma se denota su falta de legalidad.¹²⁷ Esto si la autoridad carece de fundamentos legales, objeto, o adolece de alguno de los elementos previstos por la ley o en su defecto no es específica en cuanto a los medios que utilizará para la valoración de la información que pueda conocer dentro de dicha revisión. Sirve para ahondar en lo anterior el siguiente criterio:

“SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA TRIBUTARIA. EN QUÉ CONSISTE.

La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de seguridad jurídica consagrado en la Constitución General de la República, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, de manera tal que **lo que tutela es que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión**. En ese sentido, el contenido esencial de dicho principio radica en "saber a qué atenerse" respecto de la regulación normativa prevista en la ley y a la actuación de la autoridad. Así, en materia tributaria debe destacarse el relevante papel que se concede a la ley (tanto en su concepción de voluntad general, como de razón ordenadora) como

¹²⁶ *Supra*. “Primera discrepancia: La contradicción a nivel ordinario con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación.” Dentro de éste mismo trabajo.

¹²⁷ *Vid.* Jurisprudencia 2a./J. 63/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 169804 de la Novena Época, titulada: REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO.

instrumento garantizador de un trato igual (objetivo) de todos ante la ley, frente a las arbitrariedades y abusos de la autoridad, lo que equivale a afirmar, desde un punto de vista positivo, la importancia de la ley como vehículo generador de certeza, y desde un punto de vista negativo, el papel de la ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado. De esta forma, **las manifestaciones concretas del principio de seguridad jurídica en materia tributaria, se pueden compendiar en la certeza en el derecho y la interdicción de la arbitrariedad o prohibición del exceso;** la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, suficiente desarrollo y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en caso de no cumplirse con las previsiones del ordenamiento; y, la segunda, principal, más no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa, por lo que la existencia de un ordenamiento tributario, partícipe de las características de todo ordenamiento jurídico, es producto de la juridificación del fenómeno tributario y su conversión en una realidad normada, y tal ordenamiento público constituirá un sistema de seguridad jurídica formal o de "seguridad a través del Derecho".¹²⁸

Apoyados con el criterio jurisprudencial anterior, especialmente en el texto enfatizado, entendemos que la seguridad en materia jurídica consiste no solamente en la fundamentación y motivación de la autoridad para la emisión de sus actos, sino que la legislación en materia fiscal debe de ser clara como un instrumento que informe tanto a los sujetos pasivos y activos de la relación tributaria de sus derechos y obligaciones, el uno frente al otro, así como de las limitaciones de las mismas, dado que en caso de ambigüedad o falta de especificación se podrían presentar omisiones por parte del sujeto pasivo, o bien, abusos o arbitrariedades por parte del sujeto activo. Decimos entonces que el propósito de una claridad indubitable dentro de la legislación fiscal es poner en equilibrio al contribuyente y autoridad, para que de esta manera el sistema tributario opere con regularidad y equidad entre las partes.

¹²⁸ Jurisprudencia 1a./J. 139/2012 (10a.), Emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2002649, de la Décima Época

Las definiciones *lato* y *stricto sensu* sobre la seguridad jurídica y la seguridad jurídica en materia tributaria nos sirven como premisa mayor para comenzar la inducción de nuestro argumento de inconstitucionalidad, ya que el solo hecho de otorgar una facultad de presunción discrecional resulta en una desproporcionalidad legislativa, a propósito, citamos el contenido del artículo aludido donde se concede la facultad presuntiva:

“Artículo 5-A:

*...En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá **presumir** que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas...*

*...La autoridad fiscal podrá **presumir**, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá **presumir**, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso...”¹²⁹*

A partir del texto resaltado, así como de la definición de lo que se debe entender por presunción, diciendo que es el juicio que a consideración de una autoridad y basándose en su experiencia y la apreciación de los hechos puede utilizar para allegarse de los medios de prueba que determine como idóneos, concluyendo así en una determinación específica.¹³⁰

De esta manera encontramos una violación a la seguridad jurídica del contribuyente, debido a que dicha facultad si bien se aclara dentro de dicho artículo será ejercitada con base en los hechos y circunstancias conocidos por la autoridad revisora, dicha revisión en primer plano se inicia con la presunción. Asimismo, la información que es

¹²⁹ Código Fiscal de la federación, Artículo 5-A, párrafos segundo y cuarto.

¹³⁰ Vid. Venegas Álvarez, S. (2007). *Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas en México*. México, D.F.: Jurídicas UNAM, pág.6.

solicitada al justiciable por la autoridad revisora es procesada y valorada por un órgano colegiado, adscrito a la misma autoridad revisora, de la cual se desconocen los parámetros utilizados para poder tomar como inexistentes los actos sujetos a revisión. El resultado de dicho ejercicio es un crédito fiscal, el cual se determina a partir de los actos que la autoridad llegue a dictar como inexistentes para efectos del cálculo del impuesto.

Tenemos la falta de seguridad jurídica en tres momentos entonces: primero, cuando la autoridad funda y motiva el inicio de la revisión de uno o varios ejercicios fiscales al amparo del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, segundo; cuando la autoridad solicita dicha información y “juzga” la calidad y objetividad de dicha información de los actos realizados por el revisado bajo normas que solamente la autoridad conoce y tercero, cuando la autoridad determina un crédito fiscal sin aclarar los métodos, circunstancias o fundamentos aplicados para desvalorizar la información proporcionada por el contribuyente, sustentándose solo en el beneficio fiscal obtenido mediante los actos desestimados.

Abonando a lo anterior citamos el siguiente criterio de nuestros Tribunales Federales:

“PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA EN MATERIA FISCAL. SU CONTENIDO ESENCIAL.

Dicho principio constituye uno de los pilares sobre el cual descansa el sistema fiscal mexicano y **tutela que el gobernado no se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica y, por tanto, en estado de indefensión.** En ese sentido, el contenido esencial del principio de seguridad jurídica en materia fiscal radica en poder tener pleno conocimiento sobre la regulación normativa prevista en la ley y sobre sus consecuencias. De esta forma, las manifestaciones concretas del principio aludido se pueden compendiar en la certeza en el derecho y en la **interdicción de la arbitrariedad**; la primera, a su vez, en la estabilidad del ordenamiento normativo, esto es, **que tenga un desarrollo suficientemente claro, sin ambigüedades o antinomias, respecto de los elementos esenciales de la contribución y la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, en**

caso de no cumplirse con las previsiones de las normas; y la segunda, principal, mas no exclusivamente, a través de los principios de proporcionalidad y jerarquía normativa.¹³¹

Recalcamos una vez más, con el apoyo del criterio anterior, reiterado por el máximo tribunal de nuestro país, que la facultad de iniciar un proceso de “persecución de actos” por parte de la autoridad fiscal federal, usando solamente una presunción o la futura comparación de actos e hipótesis, resulta contradictoria con la esencia de la seguridad jurídica en materia tributaria, toda vez que dicho principio atiende al contribuyente, para no encontrarse en un estado de indefensión frente a la autoridad fiscal.

Caso contrario, la determinación de un crédito fiscal con base en la evaluación de actos que presuntivamente la autoridad revisa y de manera posterior “compara” con una forma diversa en la que pudieron haber sido realizados, deja en un estado de ambigüedad enorme al justiciable. Esto debido a la falta de fundamentación exacta y aclaración de motivos de la autoridad para dichos efectos, así como la posibilidad de dicha autoridad para desestimar los argumentos expuestos para desvirtuar su determinación y el alcance que los mismos pudieran tener debido a la falta de conocimiento del contribuyente de la metodología utilizada por la autoridad para revisar.

Lo anterior nos sirve de enlace para comenzar a describir la carencia del **debido proceso** la cual recae de forma directa sobre el contribuyente en caso de la aplicación vertical del artículo aludido, como ya explicamos con anterioridad, el procedimiento fiscal en instancia administrativa inicia con un acto de autoridad y termina con la determinación de la situación fiscal llevada a cabo por la autoridad revisora. El proceso a su vez es el conjunto de actos que llevarán a cabo las partes para que al final una autoridad judicial sea la que dirima la controversia entre las partes.

Ahora bien, en relación con lo que conforma el derecho humano a la seguridad jurídica, el cual están obligadas a respetar todas las autoridades

¹³¹ Jurisprudencia 2a./J. 140/2017 (10a.), emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 2015246, de la Décima Época.

independientemente de su materia o competencia y se encuentra previsto en el párrafo segundo del artículo 14 constitucional, el cual resulta útil citar:

“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...”

El artículo citado nos aclara que previa privación de posesiones o derechos por parte de la autoridad, se debe de seguir un proceso establecido en la ley adjetiva en cuestión, el cual será llevado a cabo ante una autoridad judicial. De igual forma, la interpretación convencional de dicho derecho también se reconoce en a nivel internacional.¹³² Un crédito fiscal, así como su posterior ejecución constituye un acto privativo hacía el contribuyente.¹³³ Para que un acto de esta naturaleza cuente con la legalidad que ya hemos mencionado hablando de la seguridad jurídica, el contribuyente debe de tener la capacidad de acudir ante los tribunales para ser oído y vencido en juicio, proporcionando las pruebas que considere como pertinentes para acreditar su dicho y sustentar sus argumentos.

Por otra parte, el derecho humano al debido proceso se explica dentro del siguiente criterio:

“DERECHO HUMANO AL DEBIDO PROCESO. ELEMENTOS QUE LO INTEGRAN.

El artículo 14, párrafo segundo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reconoce el derecho humano al debido proceso al establecer que nadie

¹³²Vid. Convención Americana de Derechos Humanos, en su artículo 8, párrafo 1 dispone: Toda persona tiene derecho a ser oída, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por un juez o tribunal competente, independiente e imparcial, establecido con anterioridad por la ley, en la sustanciación de cualquier acusación penal formulada contra ella, o para la determinación de sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o de cualquier otro carácter.

¹³³ Para diferenciar el acto privativo del acto de molestia, puede consultarse la Jurisprudencia P./J. 40/96, Emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 200080, de la Novena Época, titulada: ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.

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. Ahora bien, este derecho ha sido un elemento de interpretación constante y progresiva en la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, del que cabe realizar un recuento de sus elementos integrantes hasta la actualidad en dos vertientes: 1) la referida a las formalidades esenciales del procedimiento, la que a su vez, puede observarse a partir de dos perspectivas, esto es: a) desde quien es sujeto pasivo en el procedimiento y puede sufrir un acto privativo, en cuyo caso adquieren valor aplicativo las citadas formalidades referidas a la notificación del inicio del procedimiento y de sus consecuencias, **el derecho a alegar y a ofrecer pruebas, así como la emisión de una resolución que dirima las cuestiones debatidas** y, b) desde quien insta la función jurisdiccional para reivindicar un derecho como sujeto activo, desde la cual se protege que las partes tengan **una posibilidad efectiva e igual de defender sus puntos de vista y ofrecer pruebas en apoyo de sus pretensiones**, dimensión ligada estrechamente con el derecho de acceso a la justicia; y, 2) por la que se enlistan determinados bienes sustantivos constitucionalmente protegidos, mediante las formalidades esenciales del procedimiento, como son: la libertad, las propiedades, y las posesiones o los derechos. De ahí que previo a evaluar si existe una vulneración al derecho al debido proceso, es necesario identificar la modalidad en la que se ubica el reclamo respectivo.”¹³⁴

El criterio anterior nos guía a examinar el debido proceso en dos vertientes principales; La primera, hace referencia a las formalidades esenciales del procedimiento, en las que se deben de incluir el derecho a alegar y ofrecer pruebas por las partes en una **igualdad procesal**; Mientras que en la segunda se enlistan los bienes y garantías constitucionalmente protegidos (libertad, derechos, integridad, etc.) que deben observarse en todas las fases del proceso por las autoridades.

¹³⁴ Tesis 1a. IV/2014 (10a.), Emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 2005401, de la Décima Época

Ahora bien, la interpretación convencional de este derecho humano nos indica que toda persona señalada por un hecho punible, debe de tener acceso a un recurso sencillo y efectivo¹³⁵, así como a ser oída por un juez, donde igualmente se cumplan las garantías esenciales del proceso y se dirima de manera imparcial.¹³⁶ Aunado al hecho de que el gobernado debe de estar en posibilidad de ejercer una defensa adecuada cuando se le señale como posible autor de un hecho punible¹³⁷, así como que este derecho sea procurado por el estado y el señalado pueda contar desde el principio de una investigación con la posibilidad de defenderse.¹³⁸

A partir de la exégesis del artículo 14 constitucional, así como de los criterios proporcionados para definir los elementos que conforman el debido proceso, podemos sostener que la facultad de presunción discrecional que la autoridad fiscal federal puede ejercitar ante el contribuyente y es concedida por el artículo 5-A del Código Fiscal Federal encuentra una profunda incongruencia debido a las siguientes consideraciones:

- Si bien se respeta el derecho a alegar y ofrecer pruebas cuando el contribuyente se encuentre bajo revisión, las consideraciones para los efectos jurídicos que dichas pruebas puedan tener sobre su situación fiscal serán hechas por una autoridad administrativa¹³⁹, misma que puede desestimarlas y fincar un crédito fiscal al amparo de la figura de la razón de negocios, también prevista en el artículo estudiado.
- Las partes en esta fase del procedimiento administrativo no se encuentran en condiciones procesales iguales, ya que además de la cuestión abordada anteriormente, las determinaciones de la autoridad fiscal cuentan con un *iuris*

¹³⁵ Vid. Convención Interamericana de Derechos Humanos, artículo 25, párrafo 1.

¹³⁶ *Ibid.* Artículo 8, párrafo 1.

¹³⁷ Utilizamos el término de “hecho punible” comúnmente referido en la materia penal, ya que en este caso los créditos fiscales, así como su posterior ejecución constituyen un acto privativo y una sanción pecuniaria para el gobernado.

¹³⁸ Vid. Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Cabrera García y Montiel Flores vs México*, párrafos 153 y 154.

¹³⁹ Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafo tercero.

tantum mayor ante la autoridad administrativa durante esta fase del procedimiento.¹⁴⁰

- El sujeto pasivo de la relación tributaria ya no cuenta con certeza para realizar actos de comercio libremente, debido a que la facultad de iniciar una revisión, así como el procedimiento paralelo para declarar actos inexistentes puede iniciarse de manera totalmente discrecional por la autoridad, sin indicar los métodos, circunstancias y consideraciones que la llevaron a tal determinación.¹⁴¹
- El órgano colegiado que valora las pruebas para justificar la “razón de negocios” y posteriormente decidir si considera como inexistentes los actos sometidos a revisión se encuentra adscrito a la misma autoridad que insta la revisión, por lo que entonces nosotros presumimos una falta de imparcialidad en la determinación final, la cual tiene efectos sobre la base imponible del contribuyente.
- La autoridad que decide sobre la situación fiscal final del contribuyente revisado, posteriormente puede ejecutar el crédito fiscal correspondiente mediante el embargo o procedimiento administrativo de ejecución¹⁴², realizando así un acto privativo, no es un tribunal de justicia, faltando así al derecho humano al debido proceso.

A manera de conclusión de este artículo 14, considerado como transgredido por la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, el contribuyente se encuentra en un estado de indefensión en contra de los actos de autoridad fundamentados con el artículo en cuestión, así como en un desequilibrio procesal para desvirtuar las aseveraciones del fisco federal. Esto debido a que dicho artículo da pauta para que la autoridad administrativa pueda ser omisa o ambigua en cuanto las situaciones de hecho y el procedimiento que llevan a la determinación de créditos fiscales. Asimismo, la autoridad revisa actos que el contribuyente ya ha declarado y no se encuentran fuera de la ley tributaria, comparándolos con una manera diferente en las que pudieron haber sido realizados, dicha comparación resulta autoritaria debido a que la autoridad fiscal valorizará

¹⁴⁰ *Ibid.* artículo 68

¹⁴¹ *Ibid.* Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafo segundo.

¹⁴² *Cf.* artículos 145 y 155 del Código Fiscal de la Federación.

la información independientemente de que las erogaciones *de facto* y *de iure* cuenten con los requisitos legales para ser deducidas.

3.2.3 El artículo 16: Garantía de Legalidad.

Resulta imprescindible al hablar de una violación a la garantía de seguridad jurídica y el debido proceso, hablar de una falta de legalidad en los actos de autoridad. Ya que dicho principio es un complemento de la seguridad jurídica, debido a que proporciona al gobernado certeza de las razones y los actos de autoridad, *de iure* éste principio se encuentra consagrado en el numeral 16 de nuestra ley fundamental. A continuación, se transcriben los fragmentos aplicables, para mayores efectos explicativos:

“Artículo 16. Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento. En los juicios y procedimientos seguidos en forma de juicio en los que se establezca como regla la oralidad, bastará con que quede constancia de ellos en cualquier medio que dé certeza de su contenido y del cumplimiento de lo previsto en este párrafo...

... La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”¹⁴³

Dentro del primer párrafo encontramos la obligación de la autoridad de fundar y motivar sus actos de autoridad, para evitar que de manera arbitraria se realicen actos de molestia¹⁴⁴ a los particulares. Como ya hemos expuesto antes, la fundamentación y motivación que ofrezca la autoridad al emitir sus actos deberá ser precisa y suficiente para

¹⁴³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Título Primero, Capítulo Primero, Artículo 16 párrafos primero y decimosexto.

¹⁴⁴ Para diferenciar el acto privativo del acto de molestia, puede consultarse la Jurisprudencia P./J. 40/96, Emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 200080, de la Novena Época, titulada: ACTOS PRIVATIVOS Y ACTOS DE MOLESTIA. ORIGEN Y EFECTOS DE LA DISTINCION.

que el gobernado pueda alegar y ofrecer pruebas dentro de un proceso de manera equilibrada.

Mientras que en el segundo párrafo transcrito se hace referencia de manera específica sobre la materia administrativa, la cual es eminentemente el origen de la materia fiscal, justificando las facultades de revisión de la autoridad, siempre y cuando encuentren fundamento legal.

Entendemos que dicho principio encuentra su razón atendiendo a que el gobernado cuente con mecanismos suficientes para rebatir un acto de autoridad que considere injustificado, arbitrario o confuso; al respecto la doctrina nos señala lo siguiente:

“Es la prerrogativa que tiene todo ser humano a que los actos de la administración pública, de la administración y procuración de justicia se realicen con apego a lo establecido por el orden jurídico, a efecto de evitar que se produzcan perjuicios indebidos en contra de los titulares.”¹⁴⁵

A partir de la relación de este principio relacionado con el de seguridad jurídica descrito anteriormente, sabemos que dicha garantía es una base para el resguardo del estado de derecho, y evitar que el gobernado sufra arbitrariedades, ahora, la compararemos con la facultad de presunción discrecional del artículo 5-A del Código Fiscal Federal la cual se cita a continuación:

“Artículo 5-A:

...En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas....

...La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá

¹⁴⁵Vid. Soberanés, J. L. (2019). *Hechos violatorios de los Derechos Humanos Manual para su Calificación*. Ciudad de México: Porrúa, pág. 103.

presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso... ”¹⁴⁶

En los párrafos referidos del artículo en pugna, de nueva cuenta nos encontramos con la capacidad presuntiva de la autoridad fiscal, sin embargo, si la autoridad fiscal únicamente fundamenta el inicio de un procedimiento de revisión o bien determina un crédito fiscal, solamente valiéndose de la figura de la razón de negocios, el contribuyente revisado está en aptitud de impugnar dicha determinación por una carencia de legalidad.

Al respecto, sirve de apoyo la siguiente tesis:

“GARANTIA DE LEGALIDAD. QUE DEBE ENTENDERSE POR.

La Constitución Federal, entre las garantías que consagra en favor del gobernado, incluye la de legalidad, la que debe entenderse como la satisfacción que todo acto de autoridad ha de realizarse **conforme al texto expreso de la ley, a su espíritu o interpretación jurídica**; esta garantía forma parte de la genérica de seguridad jurídica que tiene como finalidad que, al gobernado se proporcionen los elementos necesarios para que esté en aptitud de defender sus derechos, bien ante la propia autoridad administrativa a través de los recursos, bien ante la autoridad judicial por medio de las acciones que las leyes respectivas establezcan; así, para satisfacer el principio de seguridad jurídica la Constitución establece las garantías de audiencia, de fundamentación y motivación, las formalidades del acto autoritario, y las de legalidad.¹⁴⁷

Ahora bien, la contradicción de la facultad de presunción discrecional del artículo 5-A del Código Fiscal Federal, frente al principio de legalidad, interpretado a partir del artículo 16 constitucional, se configura debido al alcance inmenso que puede tener dicha

¹⁴⁶ Código Fiscal de la federación, artículo 5-A, párrafos segundo y cuarto.

¹⁴⁷ Tesis Aislada, Amparo directo 734/92, emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro 217539, de la Octava Época.

facultad en contra de los actos que realicen los contribuyentes. Esto es así debido a que la figura de la razón de negocios, así como el cálculo del beneficio fiscal son realizados de la misma manera que la autoridad inicia su procedimiento de revisión, esto es, con base en una presunción. La presunción como ya hemos sostenido antes, no es suficiente para acreditar un hecho dentro de la litis ante una autoridad judicial. Asimismo, la figura de la razón de negocios solamente es referida en un artículo del Código Fiscal Federal, lo que acentúa aún más la ambigüedad del criterio a emplear tanto por la autoridad revisora, como del órgano que “juzga” los actos revisados en sustitución de un tribunal.

A su vez, la interpretación convencional nos señala que, para emitir una pena condenatoria, en este caso en forma de acto privativo (crédito fiscal y ejecución), es necesario que se encuentre debidamente señalado por ley en el momento de la aplicación.¹⁴⁸ De igual manera, el estado debe siempre investigar posibles violaciones a los derechos humanos garantizados, así como *ex officio* realizar una interpretación conforme a las garantías constitucionales, así como a los tratados en materia de derechos humanos, otorgando al gobernado pleno conocimiento de los hechos materia del juicio.¹⁴⁹

Continuando con el análisis del texto del artículo debatido, vale la pena remitirse también a las disposiciones que utilizará la autoridad hacendaria para valorar las pruebas aportadas por el revisado para desvirtuar su presunción, citando el texto del artículo a continuación:

“Artículo 5-A:

...

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses

¹⁴⁸Vid. Convención Americana de Derechos Humanos, Artículo 9

¹⁴⁹ Interpretación realizada a partir de la Sentencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, *Gelman vs. Uruguay*, en sus párrafos 184 y 187.

contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.”¹⁵⁰

Contrario a la esencia del principio de legalidad, ya expuesto, dichas disposiciones no se encuentran disponibles para acceso del público en general, ya sea por medio del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, Resolución Miscelánea Fiscal o cualquier otra disposición de la materia, lo cual evidentemente nos deja en una interrogante sobre el proceso y los criterios que dicho órgano considerará para hacer efectiva la aplicación del numeral en cuestión, es decir un estado de indefensión.

Asumimos que esto se realizó de manera premeditada para que el contribuyente no pueda planear los actos jurídicos a realizar, en caso de ser sujetos a revisión.¹⁵¹ Esto combinado con el factor de poder iniciar el procedimiento contemplado dentro del artículo por una mera presunción por parte de la autoridad, resulta en un desequilibrio jurídico del contribuyente frente al fisco, la responsabilidad de aumentar los ingresos por tributación y la autodeterminación técnica con la que cuenta la autoridad hacendaria¹⁵², son otro motivo de cuestionamiento para el contribuyente, además de la insuficiencia de fundamentar un acto de autoridad utilizando solamente el artículo 5-A como medio para colmar la garantía de legalidad.

El factor de que si bien las pruebas y los argumentos que se ofrecen por el justiciable pueden estar apoyadas en hecho y derecho, debido a la potestad calificativa amplísima que se le concede a la autoridad hacendaria de inferir por propia cuenta sobre la naturaleza de los actos realizados por la empresa, y la potestad para determinar créditos fiscales utilizando un órgano constituido dentro del mismo ente administrativo, da cabida a una violación diversa, ya que los actos que tengan consecuencias de esta naturaleza solo pueden ser dictados en sede jurisdiccional, explicándolo en las siguientes líneas.

¹⁵⁰ Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafo tercero.

¹⁵¹ Vid. Exposición de motivos de la Reforma Fiscal 2020, Gaceta parlamentaria del 8 de septiembre de 2019 Apartado “D”, Numeral 3, páginas CXVI-CXXVII. D. Donde se establece que los actos jurídicos que tengan efectos fiscales, a pesar de contar con la legalidad requerida, deben de estar dotados de “buena fe” para no ser considerados como tendientes a la elusión.

¹⁵² Vid. Ley del Servicio de Administración Tributaria, artículos 2 y 3.

3.2.4 El artículo 17: La Independencia Judicial.

Es necesario señalar este precepto constitucional dentro de los transgredidos en caso de la aplicación efectiva del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, ya que servirá como una base importante para introducir argumentos posteriores, específicamente el texto constitucional que nos ocupa es el siguiente:

“Artículo 17:

*...Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia **por tribunales** que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, **completa e imparcial**. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales...*

*...Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios **para que se garantice la independencia de los tribunales** y la plena ejecución de sus resoluciones...¹⁵³*

El texto transcrito nos indica que además del debido proceso y la fundamentación y motivación necesarias para la validez de forma y fondo de los actos de autoridad, las resoluciones judiciales, que se sobreentiende, tendrán injerencia sobre las esferas jurídicas de las partes de un proceso o juicio, deben de ser emitidas por tribunales administradores de justicia, ya que el estudio de éstos será llevado a cabo de manera integral e imparcial, considerando las situaciones de hecho y derecho que se fijen dentro de la litis, así como las pruebas ofrecidas por las partes. Asimismo, se aclara la adopción de medidas a nivel legislativo para garantizar la independencia de los tribunales, lo cual robustece aún más el hecho de que éstos actuarán de manera imparcial.

A mayor abundamiento, la doctrina señala la razón de ser de la independencia judicial de la siguiente forma:

“Para asegurar la probidad en las actuaciones judiciales y el sometimiento de los impartidores de justicia al mandato constitucional y a las leyes de sus respectivos Estados, se instaura la garantía de independencia judicial, la cual implica la no injerencia de factores ajenos, ya sean estatales o particulares, que pudieran

¹⁵³Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 17 párrafos segundo y séptimo.

distorsionar su criterio puramente jurídico, y en consecuencia, subordinar al derecho a interés no compatibles con el bien público.”¹⁵⁴

Sabiendo entonces que los tribunales deben de ser independientes de los órganos aplicadores de leyes, como lo es en este caso la autoridad fiscal, ahora compararemos el texto de la norma constitucional frente a la ordinaria, citando la fracción del estudiado artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación donde más se contrapone:

“Artículo 5-A:

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo. En caso de no recibir la opinión del órgano colegiado dentro del plazo de dos meses contados a partir de la presentación del caso por parte de la autoridad fiscal, se entenderá realizada en sentido negativo. Las disposiciones relativas al referido órgano colegiado se darán a conocer mediante reglas de carácter general que a su efecto expida el Servicio de Administración Tributaria. “¹⁵⁵

Como ya hemos recalcado con anterioridad, el artículo aludido se contempla un procedimiento paralelo a las facultades de revisión para desconocer actos jurídicos del contribuyente que tengan efectos dentro de su base gravable, mediante una mera presunción. Dentro de este fragmento del artículo, se trata de dar una mayor validez a dicho procedimiento con una suerte de “audiencia”, la cual es llevada a cabo por un órgano colegiado que estudia y evalúa los argumentos y pruebas ofrecidas por el justiciable.

Debido a la naturaleza misma del Servicio de Administración Tributaria no se puede asumir la buena fe en el inicio de las facultades de comprobación¹⁵⁶ y dado que ahora

¹⁵⁴Vid. SCJN. (2006). *El Poder Judicial Contemporáneo: La Independencia del Poder Judicial de la Federación*. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación, pág.34.

¹⁵⁵ Código Fiscal de la Federación artículo 5-A, párrafo tercero.

¹⁵⁶ *Supra*. Nota 184.

resulta en una facultad completamente discrecional al amparo del artículo en pugna, la autoridad fiscal puede dictaminar que se recae en las hipótesis contempladas sin una motivación concreta. Igualmente resulta inequitativo para la determinación de los actos sujetos a investigación como inexistentes el hecho de que el órgano colegiado encargado de determinar el procedimiento de aplicación de inexistencia como aplicable o no, pertenezca al mismo órgano administrativo encargado de instar la valoración y que en caso de resultar en sentido positivo, recibiría un derecho a su favor.

A la luz de la interpretación convencional que obliga el texto constitucional a realizar a los juzgadores facultados sabemos que cuando se admitan dos o mas interpretaciones de una norma, se debe de apegar a aquellas que garanticen una mayor cobertura de los derechos humanos, sirve de apoyo en lo anterior la siguiente tesis:

“CONTROL DE CONVENCIONALIDAD. CÓMO DEBEN EJERCERLO LOS ÓRGANOS JURISDICCIONALES NACIONALES.

El artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, a partir de su reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, tuvo importantes modificaciones que impactan directamente en la administración de justicia, porque evidencian el reconocimiento de la progresividad de los derechos humanos, mediante la expresión clara del principio pro persona como rector de la interpretación y aplicación de las normas jurídicas, privilegiando aquellas que brinden mayor protección a las personas. De esta manera, todos los órganos jurisdiccionales nacionales deberán, en principio, ejercer el control de convencionalidad de las normas, atendiendo no sólo a los derechos humanos que consagra nuestra Carta Magna, sino también a los contenidos en los tratados internacionales que la Nación tenga suscritos en materia de derechos humanos. Así, actualmente existen dos vertientes dentro del modelo de control de constitucionalidad en el orden jurídico mexicano que son acordes con un modelo de control de convencionalidad en los términos apuntados: Primero, el control concentrado en los órganos del Poder Judicial de la Federación mediante las acciones de inconstitucionalidad, las controversias constitucionales y el amparo directo e indirecto y, segundo, el control por parte del resto de los Jueces del país en

forma incidental durante los procesos ordinarios en los que son competentes, esto es, sin necesidad de abrir un expediente por cuerda separada. En estas condiciones, el parámetro de análisis de este tipo de control que deberán ejercer todos los Jueces del país, se integra de la manera siguiente: 1) Todos los derechos humanos que contemple la Constitución Federal (con fundamento en sus artículos 1o. y 133), así como la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación; 2) Todos los derechos humanos que dispongan los tratados internacionales en los que el Estado Mexicano sea parte; 3) Criterios vinculantes de la Corte Interamericana de Derechos Humanos sustentados en las sentencias en las que el Estado Mexicano sea parte, y criterios orientadores de la jurisprudencia y precedentes de la citada Corte, cuando el Estado Mexicano no sea parte. De este modo, **este tipo de interpretación por parte de los Jueces presupone realizar tres pasos: a) Interpretación conforme en sentido amplio. Significa que los Jueces del país, al igual que todas las demás autoridades del Estado Mexicano, deben interpretar el orden jurídico a la luz y conforme a los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales en los cuales el Estado Mexicano sea parte, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia; b) Interpretación conforme en sentido estricto. Se traduce en que cuando hay varias interpretaciones jurídicamente válidas, los Jueces deben, partiendo de la presunción de constitucionalidad de las leyes, preferir aquella que hace a la ley acorde a los derechos humanos establecidos en la Ley Suprema y en los tratados internacionales en los que México sea parte, para evitar incidir o vulnerar el contenido esencial de estos derechos; y, c) Inaplicación de la norma que menos beneficie cuando las alternativas anteriores no son posibles.** Lo anterior no rompe con la lógica del principio de división de poderes y del federalismo, sino que fortalece el papel de los Jueces al ser el último recurso para asegurar la primacía y aplicación efectiva de los derechos humanos establecidos en la Constitución y en los tratados internacionales de los cuales el Estado Mexicano es parte.¹⁵⁷

¹⁵⁷ Tesis III.4o.(III Región) 5 K (10a.), emitida por los Tribunales Colegiados de Circuito, con registro digital 2000072, de la Décima Época.

Del criterio anterior se deduce la técnica de interpretación que se encuentra depositada en los órganos jurisdiccionales, tanto constitucionales como ordinarios, deben de interpretar las normas de acuerdo a los tratados internacionales reconocidos pudiendo inaplicar una norma que se considere incompatible con las garantías constitucionales y el *corpus iuris* internacional de derechos humanos. En el caso concreto, las autoridades jurisdiccionales, y solamente ellas, son las responsables de tal labor, enfocándose especialmente en la legalidad y el debido proceso¹⁵⁸, conforme a la naturaleza de la materia fiscal.

A la luz de las premisas anteriores, nuestro argumento sobre la discrepancia constitucional de la conformación de un órgano colegiado que resolverá sobre la “recharacterización” de actos y sobre la figura de la razón de negocios contempladas en el artículo en pugna, y, que decidirá sobre la situación del contribuyente, viola el principio de independencia del poder judicial, debido a que no se puede presumir de su imparcialidad, tomando en cuenta que en primer lugar; dicho órgano se encuentra adscrito a la misma autoridad que lleva a cabo la revisión; en segundo lugar, la responsabilidad de la autoridad fiscal es percibir los ingresos con un aumento exponencial de los mismos en cada ejercicio, por lo que hará uso de técnicas y recursos cada vez más diversos para cumplir tal cometido.

A modo de conclusión, la discrepancia del artículo estudiado y el texto constitucional se configura en el siguiente sentido: De acuerdo al ordenamiento supremo y los principios de interpretación que se desprenden del mismo, solamente compete a los **organismos jurisdiccionales** (del fuero federal o común) realizar la interpretación de las normas, apegándose a la supremacía del bloque de constitucionalidad y por lo tanto, *de facto*, solamente reside en ellos la facultad de dictar actos privativos, como en este caso un crédito fiscal basado en el desconocimiento de actos jurídicos. Por lo tanto, la aplicación del precepto que debatimos también atenta contra la división de poderes, como se explicará a continuación.

¹⁵⁸ *Vid.* La jurisprudencia 1a./J. 139/2005, emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 176546, de la Novena Época, titulada FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RESPECTIVAMENTE.

3.2.5 Artículo 49: La División de Poderes y sus Atribuciones

Una vez que ya hemos explicado la naturaleza y el alcance de los principios del debido proceso, la legalidad, la seguridad jurídica y la independencia judicial. Dado el procedimiento paralelo que se contempla para desconocer los efectos fiscales de los actos revisados, contemplado dentro del artículo que tildamos de inconstitucional, resulta necesario invocar el artículo donde se habla de la división de los poderes de la federación:

“Artículo 49. El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.”¹⁵⁹

A partir del texto transcrito sabemos que la división de los poderes está constituida en tres partes, las cuales tienen facultades y atribuciones específicas, dicho artículo también enuncia la prohibición de que dos o más poderes se reúnan en una sola institución. Esto, para evitar el abuso de poder frente al gobernado, así como autoritarismos.

El debate que planteamos se enfoca principalmente entre el Poder Ejecutivo¹⁶⁰ y el Judicial¹⁶¹, es necesario esbozar específicamente las facultades de cada uno. En primer lugar, la doctrina se ha pronunciado acerca del Poder Ejecutivo Federal de la siguiente forma:

“Facultad ejecutiva genérica, que comprende todo acto de autoridad en virtud del cual se complementen, realicen o apliquen leyes, decretos, acuerdos de cuerpos colegiados, etcétera. Ese Poder Ejecutivo genérico se manifiesta por medio de dos órdenes generales: el Federal y el Local.

¹⁵⁹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, artículo 49.

¹⁶⁰ Cf. artículos 12 y 31 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, en relación con los artículos 1 y 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

¹⁶¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 94.

A cada uno de los órganos federales previstos en la constitución les ha sido atribuida, en menor o mayor medida, la posibilidad de ejecutar, no obstante que por su organización, naturaleza y facultades estén estructurados para realizar preferentemente otras funciones.”¹⁶²

Entendemos entonces que el Poder Ejecutivo, mediante sus Secretarías de Estado es el responsable de aplicar los diferentes ordenamientos jurídicos positivos y vigentes¹⁶³; para el caso en concreto, la autoridad hacendaria quien se encuentra conformada por el Servicio de Administración Tributaria dentro de nuestro país es la responsable de la aplicación de las disposiciones fiscales, así como de la recaudación federal.¹⁶⁴ Por lo que sus facultades se encuentran bien delimitadas dentro de la ley, resultando en una violación al artículo constitucional aludido si transgrede a las mismas.

Sabemos que el poder judicial es el encargado del cumplimiento de las leyes vigentes, debido a que esto es un elemento esencial para preservar el estado de derecho, sirve para ahondar en lo anterior la siguiente cita:

“Se trata, en resumidas cuentas, de burócratas que desempeñan una función especializada: administrar justicia con cierta autonomía teórica que deriva de los textos legales; en lo general, actúa legalizando el ejercicio del poder; en lo específico, tiene asignadas dos funciones: prevenir y reprimir.

La imparcialidad es una característica que en general se espera que reúna la actuación de toda autoridad; en particular se exige de los funcionarios de la rama judicial; quien va a decir el derecho es obvio que deba ser neutral,”

Razonando lo anterior, así como interpretando el texto constitucional¹⁶⁵, sostenemos que los tribunales de la federación son los únicos que pueden someter a valoración el cumplimiento de las normas existentes dentro del orden jurídico mexicano, así como realizar una interpretación de nuestra constitución, resolviendo las controversias suscitadas entre aquellos que cuenten con una relación jurídica.

¹⁶²Vid. Arteaga Nava, E. (2013). *Derecho Constitucional (Cuarta Edición)*. Ciudad de México: Oxford, pág.492.

¹⁶³ Vid. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal Artículo 2 fracción I en relación con el artículo 3 Fracción I

¹⁶⁴Vid. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal Artículo 31 Fracción XI, en relación con el artículo 1 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

¹⁶⁵ Vid. El artículo 103 fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Esto es, debido a que es una de sus facultades particulares, brindando mayor certeza a sus resoluciones la imparcialidad con la que presuntamente actúan y la especialización bajo la que se encuentran instruidos.

Decimos entonces que el poder ejecutivo, mediante sus organismos desconcentrados, tiene la facultad de hacer cumplir las diferentes disposiciones, mediante reglas de carácter específico sobre sus atribuciones, mientras que el poder judicial es la autoridad que resolverá las controversias que se susciten por la aplicación o cumplimiento de dichas leyes, utilizando e interpretando de manera imparcial las situaciones de hecho y derecho que conformen una *litis* cierta y planteada, dicha autoridad también será la responsable de ejecutar sus resoluciones utilizando diferentes medios, de así ser necesario.

Expuestas las facultades de los poderes involucrados en la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la federación, es necesario transcribir un fragmento de dicho artículo para introducir nuestro argumento siguiente:

“Artículo 5-A:

En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas. No obstante lo anterior, dicha autoridad fiscal no podrá desconocer para efectos fiscales los actos jurídicos referidos, sin que antes se dé a conocer dicha situación en la última acta parcial a que se refiere la fracción IV, del artículo 46 de este Código, en el oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV del artículo 48 de este Código o en la resolución provisional a que se refiere la fracción II el artículo 53-B de este Código.

Antes de la emisión de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución provisional a que hace referencia el párrafo anterior, la autoridad fiscal deberá someter el caso a un órgano colegiado integrado por funcionarios de

la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, y obtener una opinión favorable para la aplicación de este artículo.”¹⁶⁶

(...)

Dentro del primer párrafo del artículo aludido nos encontramos en la determinación de la inexistencia de actos jurídicos del contribuyente para efectos fiscales, la cual se lleva a cabo mediante el uso de facultades de comprobación “ordinarias”¹⁶⁷, en primer plano, después un órgano colegiado adscrito a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será el que decida la aplicación efectiva del artículo en cuestión, dicha aplicación consta en desconocer actos jurídicos que a consideración de la autoridad carezcan de una verdadera razón de negocios, para lo cual se tomarán como inexistentes y por lo tanto figurarán dentro de aquellos que conformen la base gravable del contribuyente.

A partir de la exégesis de nuestra exposición sobre las facultades del poder ejecutivo y el poder judicial encontramos la contravención constitucional dentro del texto del artículo aludido, debido a que además de que el contribuyente desconoce los criterios tanto de hecho como de derecho de la autoridad para revisar los actos que a su consideración busquen un beneficio fiscal, faltando así a la seguridad jurídica y la legalidad; La autoridad que inicia el procedimiento fiscal y por ende busca un cobro mayor de contribuciones es la misma que juzga las consideraciones expuestas por el contribuyente. Reiteramos, si bien se le ofrece una garantía de audiencia contemplada dentro del mismo artículo, la calidad de los medios de prueba y los argumentos ofrecidos podrá ser desestimada, ya que es la misma autoridad que busca la determinación del crédito a fiscal a la que se presentan los medios para desvirtuar su propia determinación.

Entonces, la autoridad fiscal estaría invadiendo competencias de otro poder, debido a que primero, “investiga” con base en su facultad de presunción discrecional, después conforma un órgano que “juzga” las consideraciones de hecho y derecho expuestas por el contribuyente considerando solamente el beneficio fiscal posiblemente obtenido y por último “sentencia” al contribuyente con el desconocimiento de los actos sometidos a revisión, lo cual constituye una afectación directa a su esfera jurídica debido a que modifica

¹⁶⁶ Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafos segundo y tercero.

¹⁶⁷ *Supra*. “La relación del artículo 5-A con las facultades de comprobación ordinarias establecidas en el Código Fiscal de la Federación”

su situación fiscal, la cual puede ser exigida por la autoridad vía los diferentes medios de ejecución del interés fiscal.

De nueva cuenta nos encontramos en un desequilibrio jurídico del sujeto pasivo de la relación tributaria frente a la autoridad, ya que la misma autoridad fiscal será la responsable de decidir sobre la situación final del contribuyente y a pesar de que se respete el derecho a alegar del revisado ofreciendo un plazo para ofrecer las pruebas e información, no es posible asegurar la imparcialidad de la autoridad que lleva a cabo dicha determinación debido a que dentro del mismo artículo se establece que la autoridad podrá comparar los actos con otros que pudieran haber tenido un menor beneficio fiscal, a pesar de que los actos en cuestión no sean contrarios a ninguna disposición que se encuentre dentro de la legislación tributaria.

Para ahondar dentro de nuestra argumentación, cabe citar la siguiente jurisprudencia emitida por el pleno del máximo tribunal mexicano:

“DIVISIÓN DE PODERES. EL QUE ESTE PRINCIPIO SEA FLEXIBLE SÓLO SIGNIFICA QUE ENTRE ELLOS EXISTE UNA COLABORACIÓN Y COORDINACIÓN EN LOS TÉRMINOS ESTABLECIDOS, PERO NO LOS FACULTA PARA ARROGARSE FACULTADES QUE CORRESPONDEN A OTRO PODER, SINO SOLAMENTE AQUELLOS QUE LA PROPIA CONSTITUCIÓN LES ASIGNA.

El artículo 49 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece que el Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio en Legislativo, Ejecutivo y Judicial y que no podrán reunirse dos o más de estos poderes en un solo individuo o corporación. Sin embargo, ha sido criterio reiterado de esta Suprema Corte que la división funcional de atribuciones que establece dicho numeral no opera de manera rígida, sino flexible, ya que el reparto de funciones encomendadas a cada uno de los poderes no constituye una separación absoluta y determinante, sino por el contrario, entre ellos se debe presentar una coordinación o colaboración para lograr un equilibrio de fuerzas y un control recíproco que garantice la unidad política del Estado. Como se advierte, en nuestro país la división funcional de atribuciones no opera de manera tajante y rígida identificada con los órganos que las ejercen, sino que se estructura con la finalidad de establecer un

adecuado equilibrio de fuerzas, mediante un régimen de cooperación y coordinación que funcionan como medios de control recíproco, limitando y evitando el abuso en el ejercicio del poder público, garantizando así la unidad del Estado y asegurando el establecimiento y la preservación del estado de derecho. Por su parte, el artículo 133 de la Constitución Federal consagra el principio de supremacía, que impone su jerarquía normativa a la que deben sujetarse todos los órganos del Estado y todas las autoridades y funcionarios en el ejercicio de sus atribuciones, por lo que, el hecho de que la división de poderes opere de manera flexible sólo significa que entre ellos existe una colaboración y coordinación en los términos establecidos, **pero no los faculta para arrogarse facultades que corresponden a otro poder, sino solamente aquellos que la propia Constitución les asigna. De este modo, para que un órgano ejerza ciertas funciones es necesario que expresamente así lo disponga la Constitución Federal o que la función respectiva resulte estrictamente necesaria para hacer efectivas las facultades que le son exclusivas por efectos de la propia Constitución**, así como que la función se ejerza en los casos expresamente autorizados o indispensables para hacer efectiva la facultad propia.”¹⁶⁸

A partir del texto enfatizado la jurisprudencia nos señala que si bien el principio de división de poderes no opera de manera estricta, pudiendo incluso suscitarse la cooperación entre los poderes de la unión, uno no puede absorber facultades del otro sin que el texto constitucional expresamente lo faculte para ello.¹⁶⁹ Por lo tanto sostenemos que la facultad de juzgar y resolver controversias sobre la correcta aplicación de la legislación, solamente puede y debe de llevarse a cabo en sede jurisdiccional.

Concluimos con base en lo anterior que, el proceder idóneo sería que la autoridad revisora, emitiera las observaciones pertinentes, las cuales debería de impugnar ante el tribunal que estime competente, para que de esta manera sea la autoridad judicial quien decida con base en los hechos y el derecho si se ha transgredido una norma fiscal, determinando así la responsabilidad correspondiente.

¹⁶⁸ Jurisprudencia P./J. 78/2009, emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 166964, de la Novena Época.

¹⁶⁹ *Supra*. Nota 161.

3.2.6 Artículo 25: Propiciación del desarrollo económico

Ya hemos expuesto las principales discrepancias que obstan dentro de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, en cuanto a la facultad presuntiva, la figura de la “razón de negocios”, el procedimiento paralelo de desconocimiento y las facultades de la autoridad administrativa, entonces, derivado de todas las violaciones derivadas en caso de su aplicación efectiva e indiscriminada por parte de la autoridad, resulta en una última violación a lo que dispone el texto constitucional, el cual a continuación se cita:

“Artículo 25: Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la Soberanía de la Nación y su régimen democrático y que, mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico, promoviendo la inversión y la generación de empleo.

El Estado velará por la estabilidad de las finanzas públicas y del sistema financiero para coadyuvar a generar condiciones favorables para el crecimiento económico y el empleo. El Plan Nacional de Desarrollo y los planes estatales y municipales deberán observar dicho principio.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará al cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general, de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente.

La ley alentará y protegerá la actividad económica que realicen los particulares y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado

contribuya al desarrollo económico nacional, promoviendo la competitividad e implementando una política nacional para el desarrollo industrial sustentable que incluya vertientes sectoriales y regionales, en los términos que establece esta Constitución.

*A fin de contribuir al cumplimiento de los objetivos señalados en los párrafos primero, sexto y noveno de este artículo, las autoridades de todos los órdenes de gobierno, en el ámbito de su competencia, **deberán implementar políticas públicas de mejora regulatoria para la simplificación de regulaciones, trámites, servicios y demás objetivos que establezca la ley general en la materia.***¹⁷⁰

La transcripción casi total del numeral invocado tiene como fin explicar las responsabilidades del Estado frente al desarrollo económico, el cual debe de ser propiciado de oficio utilizando los instrumentos legislativos, judiciales y ejecutivos que tengan como objeto acrecentar la economía y el desarrollo de los particulares a la mano del sector público. El objetivo final es el desarrollo progresivo de las condiciones económicas dentro de nuestro país. Para tales efectos, el precepto constitucional señala que el Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, adoptando medidas a nivel legislativo, además se fija la responsabilidad de brindar apoyo al sector privado en concordancia con lo que dicta el interés público. Finalmente, como cláusula de efectividad a este precepto se plasma la obligación de todos los niveles de gobierno en el ámbito de su competencia implementar mejoras regulatorias, así como simplificar los trámites y servicios.

En síntesis, nos encontramos con la obligación del Estado de respetar e incluso motivar y promover el flujo e inversión de capital, siempre y cuando las actividades económicas que se desarrollen y tengan lugar no atenten contra el mismo Estado de derecho que se pretende mejorar con esta disposición. Para contrastar con lo anterior citamos el texto del artículo 5-A donde es más notoria la violación a dicho artículo:

¹⁷⁰ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 25 párrafos primero, segundo, tercero, séptimo, noveno y décimo.

“Artículo 5o.-A. Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.

*En el ejercicio de sus facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá **presumir que los actos jurídicos carecen de una razón de negocios con base en los hechos y circunstancias del contribuyente** conocidos al amparo de dichas facultades, así como de la valoración de los elementos, la información y documentación obtenidos durante las mismas.*

La autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que no existe una razón de negocios, cuando el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado, sea menor al beneficio fiscal. Adicionalmente, la autoridad fiscal podrá presumir, salvo prueba en contrario, que una serie de actos jurídicos carece de razón de negocios, cuando el beneficio económico razonablemente esperado pudiera alcanzarse a través de la realización de un menor número de actos jurídicos y el efecto fiscal de estos hubiera sido más gravoso”¹⁷¹

De nuevo nos remitimos a la facultad de presunción discrecional que se le otorga a la autoridad fiscal federal, en cuanto a los actos que realiza el contribuyente, justificando dicha actuación en cuanto al beneficio fiscal comparado con el beneficio económico que pudiesen tener dichos actos. Resultando en que, si así lo considera la autoridad, los tomará como inexistentes para efectos fiscales, indudablemente aumentando la base gravable y por lo tanto el impuesto a cargo. No solamente se dispone esto en el artículo anterior, sino también la capacidad de la autoridad fiscal de comparar los actos realizados durante el ejercicio por el contribuyente con un esquema diferente sobre cómo pudieron haber sido realizados, como lo dispone el párrafo final del texto citado.

A la luz de lo anterior, sostenemos que la violación a la disposición constitucional se configura en el siguiente sentido: La facultad de iniciar un procedimiento por parte de la autoridad fiscal con base en presunciones, qué además de violentar principalmente los principios de legalidad y seguridad jurídica (entre otros ya

¹⁷¹ Código Fiscal de la Federación, artículo 5-A, párrafos primero, segundo y cuarto.

mencionados) que puede resultar en la determinación de un crédito fiscal, el cual presumiblemente carece de una correcta pormenorización, ya que *de facto* no se viola ninguna disposición tributaria; así como la posibilidad de que la autoridad revisora compare el esquema administrativo de la empresa en cuanto a los actos jurídicos que realiza, sean tendientes o no de manera intencional a obtener un beneficio fiscal, resulta en una constricción a la libre determinación económica, administrativa y comercial. Esto debido a que, como empresario particular y sujetos de comercio como las personas morales, el fin último de la actividad que se desarrolla es la búsqueda de una utilidad, por medio de las regulaciones y los medios jurídicos proporcionados por el gobierno y la administración pública.

Ahora bien, la cláusula de efectividad para las medidas dispuestas en el precepto constitucional invocado aluden a la implementación de una mejora en cuanto a la simplificación de los trámites y mecanismos en dos sentidos: el cumplimiento de la ley y el desarrollo económico, los cuales no se respetan dentro de la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal federal, ya que como hemos recalcado, ahora los actos realizados por el contribuyente podrán servir de manera indiscriminada para que la autoridad fiscal pueda reclamar un mayor beneficio al amparo del procedimiento contemplado, lo cual se traduce en una mayor tramitología a llevar a cabo por el justiciable, ya sea para desvirtuar los hechos que se le imputan, o bien para corregir su situación fiscal final, la cual aún tiene la posibilidad de ser impugnada mediante los diferentes medios de defensa en sede jurisdiccional.

Lo anterior puede someterse al estudio de la ley de ingresos para el año en curso, 2022¹⁷², donde se contempla claramente que la administración pública actualmente confía en la recaudación de impuestos como su principal fuente para sustentar el gasto público, esto en relación con el Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024¹⁷³, donde se plantea que mediante una política fiscal orientada a cargas equitativas entre los contribuyentes de los distintos niveles económicos existentes, se asegura el aumento exponencial del crecimiento económico y se plantea establecer un marco de certeza jurídica para tratar de alentar a la

¹⁷² *Vid.* Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio fiscal de 2021, artículo 1º, numeral “1”.

¹⁷³ *Vid.* Plan Nacional de Desarrollo 2019-2024, apartado III.” Economía”, párrafos referentes a “Detonar el Crecimiento”, “No más incrementos Impositivos” y “Respeto a los contratos existente y aliento a la inversión privada”.

inversión privada. Sin embargo, aquí se dilucida la incongruencia más grande entre las justificaciones fácticas y la exposición de motivos para reformar no solamente el artículo objeto del presente estudio, sino varias disposiciones fiscales. Al no contar con una correcta certeza jurídica, y encontrarse frente a la posibilidad de determinaciones arbitrarias por parte del fisco, resulta obvio que el panorama para la inversión privada se denota amenazada.

La persecución sistemática de los actos económicos que realiza el contribuyente, independientemente de la razón de los mismos, no solamente es una violación a la forma en la que los particulares deciden administrar y acrecentar su patrimonio, sino que también es un factor disuasivo para el crecimiento económico mediante la conformación de nuevos negocios y empresas, así como la formalización de la economía nacional, ya que disminuye la seguridad del contribuyente en cuanto a la uniforme aplicación de las disposiciones fiscales sobre, y constriñendo la libre de las empresas dentro del mercado.

3.2.7 Artículo 31: Principios de Proporcionalidad y Equidad Tributaria

Retomando todos los principios en los que resulta contrario a la constitución el artículo 5-A del Código Fiscal Federal, razonamos que se viola el artículo 31 de nuestro ordenamiento fundamental. Este arábigo es el fundamento constitucional para el pago de impuestos, en este se establece que deben ser equitativos y proporcionales. También el cobro de contribuciones y sus accesorios debe obedecer a una completa legalidad, para evitar adeudos injustificados de los gobernados frente al Estado.

El texto constitucional reza:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes “¹⁷⁴

El fundamento constitucional nos indica los principios que bajo los que se llevará a cabo el cálculo del impuesto a cargo. Para partir a explicar la violación de la

¹⁷⁴ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Artículo 31 Fracción IV

proporcionalidad y equidad de la contribución puntualizaremos lo que significan de la manera siguiente:

“Ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, se debe entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quien va dirigido. Es pertinente apuntar que entendemos por capacidad contributiva la efectiva capacidad del contribuyente de concurrir al gasto público”¹⁷⁵

De lo anterior decimos que la interpretación conjunta de estos dos principios conforma la llamada justicia tributaria, la cual se genera en cuanto a la manera en la que deberán tributar los diferentes gobernados, esto en proporción a su capacidad económica. Sirve para ahondar en lo anterior el siguiente criterio:

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL.

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. Expresado en otros términos, **la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que**

¹⁷⁵Óp. Cit. (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 67)

proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.¹⁷⁶

A partir del texto resaltado decimos que la proporcionalidad es el principio de respeto a la capacidad económica del contribuyente, frente a la carga tributaria. Por otra parte, la equidad se basa en la igualdad de condiciones ante la ley de todos los obligados a pagar cierto tributo. Esta igualdad debe responder al origen del tributo, la acumulación de ingresos, deducciones, época y plazos de pago, entre otros. Por lo tanto, si el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación otorga capacidad de desconocer actos jurídicos realizados por los contribuyentes, bajo la simple suposición de que estos buscan un beneficio fiscal, se genera una incongruencia enorme. Esto debido a que si los actos jurídicos que tienen efectos sobre la base gravable no transgreden ninguna norma fiscal la autoridad no debería estar facultada para desestimarlos. En aras de que, si un acto colma las determinaciones de la norma fiscal, este nace a la legalidad y cuenta *de iure* con las formalidades para ser válido.

Si la autoridad decide anular cierto acto del contribuyente, el cual cumple con los requisitos de ley, deberá otorgar los fundamentos de derecho, en los que se apoya para sostener tal aseveración. También tiene la obligación de pormenorizar los métodos técnicos que utilizó para esa determinación.

¹⁷⁶ Jurisprudencia emitida por el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 232309, de la Séptima Época.

En todo caso si se llegan a desconocer actos del contribuyente al tenor del artículo aludido, no se estaría cumpliendo con la proporcionalidad. La base gravable del justiciable es calculada restando las erogaciones de su utilidad, por lo tanto, si se desconocen ciertos actos, independientemente de que estos realmente hayan causado un gasto al gobernado, no se podrán deducir. Esto resultaría en una desproporción para la proyección económica del revisado, lo cual incluso podría desembocar en pérdidas patrimoniales a causa del pago de impuestos desproporcionado.

El principio de equidad tampoco es respetado para los contribuyentes que sufren una revisión fiscal fundamentada en el artículo aludido. Debido a que independientemente de que se cumpla con la obligación fiscal conforme a ley, no se respetara su igualdad comparada con otros contribuyentes no revisados. Es decir, los que sufran una revisión o la determinación de un crédito fiscal cuyo argumento toral sea el artículo 5-A del Código Fiscal Federal, no estarán en igualdad de condiciones que a los que no se aplica este numeral, máxime que las erogaciones declaradas por ambos se ajusten a la Ley.

Hay que puntualizar también que si bien la presunción de un posible fraude a la Ley, faculta al legislador a tomar medidas en contra de esta, las presunciones deben de obedecer a un orden lógico y a posibilidades contempladas por la misma legislación tributaria. De otra manera la determinación de la autoridad será inverosímil e incluso arbitraria, robustece este argumento la siguiente Tesis:

“PRESUNCIONES SOBRE EL INCREMENTO DEL PATRIMONIO DEL CONTRIBUYENTE. SUS ALCANCES EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS DE JUSTICIA TRIBUTARIA.

Las presunciones legales son frecuentes en el ámbito tributario en virtud de que se anticipan a las posibles conductas fraudulentas de los sujetos obligados y parten de una probabilidad normal en la realización de un hecho de difícil constatación para la autoridad fiscal creándose así una verdad jurídica distinta a la real, siendo su fundamento el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que autoriza al legislador para que dentro de un sistema tributario justo adopte las medidas para lograr el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales, en el entendido que **debe existir un correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el presumido, de manera que uno sea consecuencia**

necesaria del otro. Si esta elemental regla de deducción lógica no se respeta en la norma de presunción, o haciéndolo, el proceso deductivo es incoherente, se habrá provocado indefensión al contribuyente por señalarse un supuesto jurídico poco probable, absurdo, irracional o imposible de plantear, cuya presunción mal trazada producirá su inconstitucionalidad por ser incompatible con los postulados de equidad y proporcionalidad, a pesar de que sea un instrumento que en apariencia trata de reprimir el fraude a la ley tributaria. Así, la inconstitucionalidad puede sobrevenir por no responder a criterios de equidad o capacidad contributiva, que en parte conforman la idea de justicia en el ámbito tributario, pues una mala o deficiente estructura de la presunción legal provocaría que se creara en lugar de una verdad jurídica aceptable, una ficción jurídica imposible de rebatir y sin trascendencia para constituir el hecho imponible.”¹⁷⁷

Del texto resaltado destacamos de nueva cuenta que la presunción de una autoridad debe encontrar una materialización correcta, es decir, que la presunción de la autoridad obedezca a lo mal probado por parte del contribuyente. Asimismo, esta presunción debe de seguir un método lógico y detallado, mediante el cual se arribó a esa conclusión, en el caso en concreto, la autoridad debe de precisar *a fortiori* cuales fueron los métodos técnicos y jurídicos, para que el acto cuente con la debida constitucionalidad.

Sabiendo que el hecho real y el jurídico deben de delimitarse adecuadamente. Concluimos entonces que la razón de negocios no puede operar bajo un marco de legalidad completamente adecuado. Esto debido a que la autoridad presume de los ánimos con los que se realizaron las operaciones, sin embargo, deja de lado varios principios tributarios explicados con antelación, como lo son: la autodeterminación tributaria¹⁷⁸, la autonomía de la voluntad y la economía de opción¹⁷⁹ y por lo tanto resulta inequitativo para unos contribuyentes frente a otros, debido al trato igualitario y proporcional que exige el cobro de impuestos.

¹⁷⁷ Tesis 2a. XXX/2009, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro digital 167420 de la Novena Época.

¹⁷⁸ *Supra*. Nota 76.

¹⁷⁹ *Supra*. Capítulo 1.3 “La razón de Negocios, Autonomía de la Voluntad y Economía de Opción”

3.3 Sumario: Razones para tildar de Inconstitucional al artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación

Ya hemos explicado los artículos constitucionales que contraviene el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación. Sabemos que las garantías constitucionales deben de observarse tanto a nivel legislativo como a nivel judicial. Ya que el principio de supremacía constitucional y convencional es la base para que se desarrolle el sistema jurídico mexicano en el ámbito aplicativo e interpretativo.¹⁸⁰

Los argumentos esbozados sirven entonces para que la autoridad judicial en el marco de sus competencias no aplique una ley que contravenga principios constitucionales. A manera de conclusión de este capítulo sintetizaremos por qué el artículo aludido incumple con los principios base de nuestro ordenamiento principal, tanto en las figuras jurídicas que contempla, como en las facultades procedimentales que le otorga a la autoridad y el procedimiento que concluye en un agravio al contribuyente.

- I. No respeta la autodeterminación del contribuyente, pese a que esta obedece la legislación tributaria y los procedimientos técnicos que marca la ley para que sus erogaciones sean reconocidas.
- II. Es contrario a las instituciones jurídicas de la economía de opción y autonomía de la voluntad, ya que obliga a que el contribuyente tome el camino mas gravoso para su planeación fiscal, so pena de desconocer los actos que el fisco considere como ventajosos.
- III. Se incumple con el derecho a la seguridad jurídica, tanto a nivel legislativo como procesal, debido a la ambigüedad del artículo. Aunado a esto el alcance amplísimo de las facultades de presunción discrecionales y los cánones a los que se sujeta la autoridad para realizar una revisión de este tipo no se encuentran debidamente delimitados en el Código Fiscal Federal, su reglamento o leyes conexas.
- IV. Irrespeto la interpretación estricta que exige la materia tributaria, ya que el hecho de comenzar actos de molestia con una presunción, y su posterior

¹⁸⁰ Vid. Ferrer Mac-Gregor, E. (2011). *Interpretación Conforme y Control Difuso de Convencionalidad El Nuevo Paradigma para el Juez Mexicano*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM, pág. 340.

desconocimiento utilizando la mera comparación con otra forma de haber podido realizar los actos deducibles resulta en vertientes infinitas para que la autoridad fiscal pueda ejercitar esta nueva facultad.

- V. No se atiende a una garantía de legalidad de manera integral. Ya que el hecho de fundamentar el inicio de un procedimiento de revisión y posteriormente la determinación de un crédito fiscal solamente con el artículo 5-A del CFF, es ambigua. Esto debido a que la autoridad en aras de satisfacer dicho requisito debe pormenorizar de manera detallada las situaciones de hecho y derecho, así como los métodos e instrumentos que llevan a determinar la situación fiscal del contribuyente. De manera conexa, incumple con la tipicidad necesaria para emitir una sanción administrativa, ya que no aplica de manera exacta la ley, encuadrando la hipótesis con la conducta perseguida.
- VI. Falta al debido proceso ya que, si bien el justiciable puede ofrecer pruebas y argumentar para defender su razón, su derecho a audiencia no se desarrolla frente a un tribunal judicial. Solamente cumpliendo con una fase administrativa del proceso, la autoridad puede perpetrar actos privativos, tomando como base el crédito fiscal dictaminado al amparo del artículo 5-A.
- VII. Viola el principio de independencia judicial debido a que en el procedimiento paralelo a las facultades de revisión que se contempla en el artículo referido, se radica en un órgano que recibirá y valorará pruebas para desvirtuar las observaciones, el cual está adscrito a la autoridad administrativa. Esto no garantiza la imparcialidad ni la correcta interpretación de los ordenamientos jurídicos aplicables.
- VIII. Transgrede el principio de división de los poderes de la Federación, ya que la autoridad fiscal federal forma parte del Poder Ejecutivo. Ahora bien, dentro del artículo aludido se le otorga facultades a la misma autoridad para investigar, revisar, allegarse de pruebas de terceros, juzgar y emitir actos administrativos-privativos. Lo cual *de facto* hace que la autoridad se atribuya facultades que le corresponden al poder judicial.

- IX. Construye el principio de desarrollo económico progresivo, ya que al conculcar todas las garantías anteriores las empresas sujetas a obligaciones fiscales tienen la necesidad de coartar sus esquemas administrativos internos, limitando el flujo de capital a nivel general. Asimismo, los trámites y procedimientos contemplados para la aplicación del artículo son dilatorios para su actividad económica. Aunado a lo anterior el hecho de que la autoridad pueda comparar los actos realizados por los contribuyentes con otros representa una restricción al libre mercado y el desarrollo progresivo de la economía nacional.
- X. Viola los principios de proporcionalidad y equidad tributaria, toda vez que desconoce el cálculo de la base gravable independientemente de que este sea correcto. También coloca a los contribuyentes en situaciones inequitativas frente al orden jurídico, ya que utilizando meras presunciones, que no siempre resultan a partir de una deducción lógica y debatible con lo que es probado debidamente durante la garantía de audiencia concedida al revisado, emite opiniones que causan un agravio directo en su situación fiscal.

Esbozado lo anterior, sostenemos que para que exista una presunción justificable de elusión fiscal o abuso de las circunstancias tributarias por parte de la autoridad fiscal, esta debe de aumentar su catálogo de fundamentos, para que dicha consideración tenga una eficaz legalidad, una justificación fáctica y el contribuyente cuente con un listado de conductas consideradas como abusivas o ilegales, sabiendo de esta manera a que atenerse y finalmente lograr un cumplimiento completo de las disposiciones fiscales, pudiendo optar por una planeación adecuada y conveniente para la salud financiera de su empresa.

Todo lo anterior nos sirve de fundamento para iniciar la narración de la etapa contenciosa del procedimiento fiscal, donde el contribuyente podrá impugnar los actos que estime injustos, tomando en cuenta los principios y garantías de la constitución como piedra angular de la ley y ejes rectores del proceso, utilizando el principio *pro homine* y ejecutando el control de constitucionalidad.

3.4 Medios de Defensa Ante la Aplicación del Artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

Explicaremos, de una manera bastante general¹⁸¹, los diferentes medios de defensa. Señalando específicamente cuales podrían ser los idóneos, obedeciendo a las características del acto a combatir, procurando así la defensa ante la aplicación del artículo 5-A del Código Fiscal Federal, ya que hemos señalado las diferentes consideraciones por las que es ilegal, o en su defecto un crédito fiscal que derive de un primer acto de aplicación. Y se terminará con una ponderación entre las opciones posibles.

Resulta fundamental expresar los mecanismos jurídicos a los que puede acudir el contribuyente cuando tiene conocimiento de la aplicación del artículo que hemos estado estudiando, ya que esto constituye su garantía a la defensa -consagrada a nivel constitucional igualmente- y para procurar que los actos de autoridad no se giren con una arbitrariedad desmedida, los cuales son los siguientes:

A) Recurso de Revocación Fiscal: En primer plano, el primer recurso mediante el cual se puede impugnar un crédito fiscal es el recurso de revocación en materia fiscal¹⁸², el cual procede en este caso contra créditos y resoluciones definitivas dictadas por la autoridad hacendaria en el ejercicio de sus funciones.¹⁸³ Este recurso será resuelto en sede administrativa y deberá satisfacer los requisitos de Ley.¹⁸⁴ Dentro de este recurso cabe la posibilidad de tramitarse en la vía tradicional o la vía exclusiva de fondo, dentro de la cual solo se examinarán agravios de esta naturaleza.¹⁸⁵ La principal ventaja de este medio de defensa que no existe necesidad de garantizar el crédito fiscal impugnado para que se tramite la suspensión de su ejecución.¹⁸⁶

¹⁸¹ La complejidad procesal, jurisprudencial y de trámite de cada medio de defensa podría ameritar un trabajo de investigación individual por cada uno, nosotros nos limitaremos a describirlos y enunciar las características principales de cada uno.

¹⁸² *Vid.* Artículo 117 y 120 del Código Fiscal de la Federación.

¹⁸³ *Ibid.* Artículo. 117 fracción I.

¹⁸⁴ *Ibid.* Artículo 120

¹⁸⁵ *Ibid.* Artículos 133-B a 133-G

¹⁸⁶ *Ibid.* Artículo 144.

B) Juicio Contencioso Administrativo: También conocido como juicio de nulidad, es claramente definido de la siguiente forma:

“Entendemos por *contencioso administrativo* el procedimiento que se sigue ante un organismo jurisdiccional encuadrado orgánicamente en el Poder Ejecutivo con la finalidad de resolver de manera autónoma e imparcial las controversias que surjan entre los particulares y la Administración Pública. A este organismo le corresponde en consecuencia, controlar la legalidad de la actividad administrativa y garantizar el sometimiento de la Administración Pública al imperio de la ley.¹⁸⁷”

Este juicio, de manera estricta, es procedente contra actos administrativos, decretos y reglamentos (autoaplicativos o heteroaplicativos). Por lo que para nuestra materia de estudio también es posible impugnar un acto de aplicación previsto en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.¹⁸⁸ Será resuelto por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.¹⁸⁹

C) Juicio de Amparo: Este medio de defensa es el medio de control constitucional por excelencia. Será resuelto por los órganos competentes del Poder Judicial de la federación.¹⁹⁰ Dentro de este juicio cabe la posibilidad de analizar los actos reclamados, así como la norma de fondo utilizada para fundamentar el acto.

Cuenta con dos modalidades, el amparo directo, el cual sirve para reclamar sentencias definitivas una vez que se ha agotado el principio de definitividad.¹⁹¹ Las cuales -en el caso en concreto- serían las sentencias emitidas por el TFJA que no sean favorables al contribuyente y no realicen un análisis interpretativo de la constitución.

Por otro lado, el amparo indirecto -en el caso concreto- puede ser interpuesto desde el inicio de la visita domiciliaria¹⁹² o alguna facultad de comprobación equiparable. Dentro de esta modalidad no necesita cumplirse el principio de

¹⁸⁷ *Óp. Cit.* (Rodríguez Lobato, 2014, pág. 306)

¹⁸⁸ *Vid.* Artículo 2 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

¹⁸⁹ *Vid.* Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, artículo 3 fracciones II y V

¹⁹⁰ *Vid.* Ley de Amparo, artículos 33 al 40.

¹⁹¹ *Vid.* Ley de Amparo, artículos 170 y 171.

¹⁹² *Supra.* Nota 72, Tesis 2a./J. 63/2008, emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con registro 169804, de la Novena Época, titulada: REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN PARA PRACTICARLA PUEDE IMPUGNARSE EN AMPARO INDIRECTO.

definitividad, toda vez que se impugnaría el primer acto de aplicación de una norma no constitucional.¹⁹³ El contribuyente concretamente estaría en posibilidad para recurrir al amparo -reclamando de manera heteroaplicativa la aplicación del artículo 5-A- solamente cuando se le notifique el acto administrativo en el cual se le aclare la aplicación del artículo 5-A.

Cabe mencionar que en el amparo indirecto se cuenta con una segunda instancia, la cual es el recurso de revisión.¹⁹⁴ Asimismo, en el amparo directo es posible interponer la revisión ante la SCJN, siempre y cuando se cumplan los requisitos de omisión por parte del Tribunal colegiado recurrido; los cuales principalmente versan sobre análisis de constitucionalidad de las normas de fondo, jurisprudencia y demás.¹⁹⁵

3.5 Propuesta Final: Derogación total del artículo.

Hace falta repensar las estrategias de nuestro gobierno para asegurar el interés fiscal y comprender que las leyes tributarias deben de buscar única y solamente sustentar el gasto público y no ser un medio de constricción del ciudadano común. También sería justo que la población mexicana pudiera ver el pago de sus impuestos reflejado en las contraprestaciones recibidas. Es necesario que la legislación de la materia no solamente busque formas novedosas de cobrar o acorralar al contribuyente, si no que busque mejores maneras de instruir a las autoridades, de eliminar la normalización de arbitrariedades y simplificar los trámites y cálculos para el pago de impuestos; todo siguiendo el marco de constitucionalidad respectivo.

Dado que en materia fiscal no existe la posibilidad de una declaratoria general de inconstitucionalidad.¹⁹⁶ Los órganos juzgadores de juicio de amparo deben de hacer un análisis particular de las demandas que se presenten debido a la aplicación del artículo que estudiamos. Sin embargo, lo jurídicamente correcto, en aras de preservar el principio de supremacía constitucional y velar por un sistema de normas tributarias mas refinado y que otorgue una mayor seguridad jurídica al contribuyente lo correcto sería **derogar el artículo**

¹⁹³ Vid. Ley de Amparo, artículo 61 fracción XVIII, párrafo final.

¹⁹⁴ Ibid. Artículo 81 fracción I.

¹⁹⁵ Ibid. Artículo 81 fracción II.

¹⁹⁶ Vid. Ley de Amparo, artículo 231, parte final.

5-A del Código Fiscal de la federación en su totalidad. Toda vez que a lo largo de este capítulo hemos detallado las consideraciones bajo las cuales contradice a nuestro texto fundamental y los obstáculos en los que se encuentra no solamente el contribuyente, sino también las autoridades judiciales al momento de realizar una interpretación constitucional de la norma en comento. Por lo tanto, cualquier norma que contradiga el texto constitucional debería de quedar insubsistente.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Como planteamos desde el principio de este trabajo, la carga tributaria dentro del sistema mexicano se ha ido acrecentando con el paso del tiempo. No necesariamente con el aumento de tasas a los impuestos ya existentes, sino también con la creación de nuevos impuestos y nuevas formas de recaudación que se han implementado por la autoridad responsable. Esto ha sido el eje para la dirección de la nueva política tributaria: no crear nuevos impuestos, pero recaudarlos de una manera más estricta.

El artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación es un instrumento novedoso que fue introducido para aumentar la capacidad coercitiva y de cobro de la autoridad fiscal. Si bien tiene su justificación como una “norma antiabuso”, la cual es resultado de las múltiples maneras de elusión y defraudación fiscal que algunos contribuyentes han llevado a cabo, históricamente, tiene una repercusión para todo el público en general.

Primero, este artículo es un “apoyo” o aditamento que ahora puede usar la autoridad revisora para aumentar el alcance o los criterios a buscar dentro de una revisión fiscal común, las cuales se encuentran previstas en el artículo 42 del Código Fiscal Federal. Pero con fundamento en el artículo 5-A estas revisiones se pueden iniciar de una manera completamente discrecional por parte de la autoridad. Esto, cuando se determine que el contribuyente ha realizado actos jurídicos diversos, principalmente encaminados a obtener un beneficio fiscal mayormente cuantificable al beneficio económico obtenido por la misma sucesión o esquema de actos. De manera ilustrativa; si un contribuyente realiza erogaciones, modificaciones en su base gravable, diferimientos en los pagos, fusiones, escisiones, amortización de pérdidas, entre otros; la autoridad fiscal examinará diferentes características del acto como lo son: época del pago, real necesidad de la erogación, cantidad de actos, economía tributaria, esquemas de administración y cláusulas de los contratos. De una manera ideal, debería de sujetarse a parámetros ciertos y que se den a conocer con transparencia, caso contrario, dentro del contenido del artículo en comento la enorme ambigüedad con la que las autoridades pueden usar esta nueva facultad deja en un estado de indefensión al contribuyente.

SEGUNDA.- Las arbitrariedades del sistema tributario por parte del sujeto activo han sido la regla y no la excepción desde hace ya varias décadas. Lo cual se ha visto aún más marcado en la nueva era digital, en la que no son raros los casos de doble tributación o cálculo exagerado de bases gravables, debido a la cantidad exagerada de nodos por los que la información financiera y tributaria de los particulares es filtrada. Los actos de molestia y privación son perpetrados de una forma bastante cotidiana por el órgano recaudador. Y este artículo, es solamente uno de varios instrumentos que se han añadido a la nueva forma de búsqueda y cobro para intentar fincar una responsabilidad pecuniaria a los contribuyentes.

A razón de lo anterior, a lo largo de nuestro trabajo hemos planteado y explicado los preceptos y principios constitucionales que contraria el referido artículo 5-A del Código Fiscal Federal. Comenzando, por supuesto, con las garantías que sufren una violación más notoria; las garantías de legalidad y seguridad jurídica, consagradas en los artículos 14 y 16 de nuestra constitución respectivamente. El hecho de que este artículo tenga una cabida increíble para que la autoridad fiscal pueda elaborar complicadas hipótesis sobre el verdadero propósito de los actos jurídicos que realizan los contribuyentes sin otorgar limitación alguna, es contrario a la obligación que tiene la autoridad administrativa de pormenorizar los fundamentos de ley respectivos, las situaciones de hecho y las técnicas y métodos que utilizó para concluir que el contribuyente se encuentra quebrantando una norma fiscal.

También el simple hecho de fundamentar el inicio de una revisión fiscal con la carencia de una razón de negocios, resulta insuficiente debido a que dentro del contenido de esta figura jurídica se explica el procedimiento de desconocimiento de actos, pero la justificación para la aplicación de dicho artículo solo cuenta con un párrafo de descripción, sin tener más disposiciones en todas las leyes fiscales que ayuden a delimitar la aplicación de esta norma.

TERCERA.- Así las cosas, si pensamos en las consecuencias que tiene la implementación y aplicación sobre los particulares, por supuesto son incalculables. Irrespetando la economía de opción y la libre determinación sobre la planeación de la empresa, con las que debería poder contar cualquier gobernado.

A la luz del artículo debatido, prácticamente la autoridad puede iniciar a discreción una revisión para desconocer actos jurídicos de los contribuyentes y “borrarlos” del cálculo de su base gravable. Uno de los ejes torales de la inconstitucionalidad del citado artículo es que el órgano tributario esta vez toma un exceso dentro de sus facultades; en virtud de que investiga, revisa, “juzga” y ejecuta, con base en el esquema tributario de cualquier contribuyente. Lo cual *de facto* deberían de ser atribuciones que se deberían ejercer por separado, en atención y respeto al principio de división de poderes de la unión, el cual también es un principio constitucional.

Si se da como resultado una base gravable mayor debido a que muchos actos se desconocen por la autoridad, se resulta en una discrepancia mayor; ya que estas erogaciones han sido efectivamente realizadas por el contribuyente, pero no tomadas en cuenta como deducible. Lo anterior afecta la salud financiera del que sufre la aplicación del artículo aludido. Por ende, se quebrantan los ejes torales del impuesto los cuales son los principios de proporcionalidad y equidad que nos indica nuestro ordenamiento fundamental.

CUARTA.- Aunado a lo anterior, no solamente se percibe una afeción al contribuyente de forma directa por la implementación de una fiscalización tan agresiva, sino que esto también conlleva como resultado indirecto a un detrimento general a la cultura fiscal en general y por ende un daño a gran escala a la economía nacional. Partiendo de la premisa básica “A mayor restricción fiscal, mayor informalidad y defraudación”. Explicando esto, muchas empresas emergentes o incluso ya existentes se ven desanimadas a incentivar un crecimiento económico exponencial o progresivo debido a la incertidumbre que provoca tener que enfrentar una carga fiscal que no es compatible con el riesgo de inversión por crecimiento. Lo que resulta en un gran número de ciudadanos económicamente activos que operan en la informalidad o evitan el emprendimiento.

La cultura fiscal ha decaído en la última década, y la imagen popular de la administración pública y el ejercicio del gasto público se encuentra deteriorado entre la mayoría de la población mexicana. El comienzo de un nuevo régimen en 2018 no marcó la diferencia, si no que este mismo ha buscado nuevas formas de ejercer el “terrorismo fiscal”, y bajo el discurso de una supuesta oligarquía, ha utilizado los instrumentos legales a su favor.

QUINTA.- En 2020, el auge de la pandemia por COVID-19 demostró que los métodos adoptados por la actual administración resultaron insuficientes para contener la emergencia sanitaria. Lo cual tuvo repercusiones en distintos ámbitos de la economía tanto global como mexicana, a pesar de todo esto, la recaudación siguió siendo agresiva y poco transigente. Contrastando así con la capacidad de servicios sanitarios que se brindaron durante la crisis y los estímulos para los sectores más vulnerables de la población. Esto deja mucho que desear sobre el destino final de los impuestos que pagan los mexicanos.

Nuestra constitución es y debe de ser la piedra angular de la elaboración de ordenamientos en cualquier materia. Y en respeto a los principios de legalidad y seguridad jurídica, así como el de supremacía constitucional, los cuales son bases fundamentales del sistema jurídico mexicano, se debe de poner especial esmero y pormenorización a las leyes fiscales. Ya que a nuestra consideración las disposiciones tributarias son uno de los instrumentos legales más intrincados dentro del orden nacional. Sin embargo, debido a su enorme complejidad, lejos de ser perfectos, estos pueden ser aún más falibles si existe una falta de técnica legislativa y de disposiciones conexas con la que se conciban las nuevas normas vigentes.

SEXTA.- Es cierto que en la realidad la defraudación fiscal no es un fenómeno aislado. Y que es necesario erradicar dicho mal. Empero, otorgar capacidades ejecutivas y extra-constitucionales a nuestras autoridades administrativas no es la solución para detener dicha figura abusiva. Siguiendo nuestra línea argumentativa de la legalidad y la seguridad jurídica, es necesaria la creación de un nuevo catálogo de normas donde se especifiquen exactamente las figuras fiscales que la autoridad puede o no perseguir, con el fin de que las arbitrariedades de la misma queden limitadas y se pueda evitar todo un proceso judicial o administrativo para el particular.

SÉPTIMA.- A lo largo de varias disposiciones fiscales también encontramos que dentro de un proceso administrativo raramente se trata en igualdad procesal a la autoridad y al particular, otorgando preferencias para la primera en la mayoría de los casos (*iuris tantum*, legitimación, posibilidad de ejecución, expedientes, mayores plazos, carga de la prueba, etc.), por lo que encontramos otro punto débil de este catálogo de normas. Es

necesario que dentro de un proceso administrativo se respete el equilibrio procesal, si es que realmente se desea equiparar a un proceso judicial. Caso contrario este nunca podrá ser apegado a la constitución.

Ahora bien, la elusión fiscal es una práctica que no es contraria a la ley, y que no trata de engañar a la autoridad ni de realizar algún ilícito, más bien trata de hacer el impuesto más aceptable para la capacidad del contribuyente. Sin embargo, un lineamiento como el artículo 5-A capacita a la autoridad fiscal para asumir que se quebranta una norma independientemente de la realidad sobre la situación fiscal del gobernado. Por lo que puede incluso interferir dentro del esquema administrativo, tributario o legal que lleva a cabo la empresa, so pena de ejercitar su facultad de presunción. La materia fiscal es de interpretación estricta por lo que debería de ser una necesidad también para la autoridad el tener que especificar el alcance de sus actos.

El nuevo juicio de amparo, así como el estándar de convencionalidad moderno que acarrió la reforma constitucional del 2011, es el nuevo paradigma a seguir, no solamente por las autoridades jurisdiccionales, sino por los tres poderes de la unión. Afortunadamente, dentro del orden mexicano se cuentan con tribunales constitucionales que están facultados para confrontar *vis a vis* las normas ordinarias con el texto constitucional. Pudiendo así establecer parámetros sobre la constitucionalidad de normas que incluso a primera vista puedan parecer regulares, como el caso del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA.- El principio de supremacía constitucional debe de permanecer de manera imperativa sobre cualquier reforma fiscal, acto de autoridad o arbitrariedad que pueda suscitarse. El juicio de amparo fue creado para tal fin y la justicia federal debe de someter a escrutinio la exposición de la causa de pedir que cada quejoso haga dentro de las actuaciones del juicio.

Se debe de estudiar cada controversia entre la autoridad y el gobernado de manera integral; abordando los conceptos de violación, las pruebas, los antecedentes y utilizando la interpretación conforme al control difuso de convencionalidad.

Los principios de progresividad e interdependencia que rigen las garantías constitucionales hacen imposible una transgresión aislada de cada uno de los derechos plasmados en nuestra constitución. Por lo que la aplicación de normas que no se ajustan al marco de convencionalidad prescrito por nuestro ordenamiento fundamental, no puede

resultar en una violación aislada a un solo principio o garantía. Lo anterior debe de ser tomado en cuenta por abogados y juzgadores cuando se trate de combatir actos de autoridad fundamentados en normas que desde su origen son ilegales

FUENTES DE CONSULTA

A. LIBROS

- ARTEAGA Nava, E. (2013). *Derecho Constitucional (Cuarta Edición)*. Ciudad de México: Oxford.
- BURGOA Orihuela, I. (1983). *El Juicio de Amparo*. Ciudad de México: Porrúa.
- Cisneros García, J. R., & Verduzco Reina, C. J. (2019). *Derecho Procesal Fiscal y Aduanero*. Ciudad de México: Tax Editores Unidos.
- CUENCA Dardón, C. E. (1985). *La seguridad Jurídica de los Gobernados y las Resoluciones de los Organos Judiciales en Materia Penal*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- ESPINOZA Barragán, M. B. (2015). *Juicio de Amparo*. Ciudad de México: Oxford.
- FERRER Mac-Gregor, E. (2011). *Interpretación Conforme y Control Difuso de Convencionalidad El Nuevo Paradigma para el Juez Mexicano*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM .
- GARCÍA VILLEGAS Sánchez Cordero, P. M. (2006). *Los Tribunales Colegiados de Circuito: ¿Son Tribunales Constitucionales?* Ciudad de México: Universidad Nacional Autónoma de México, Repositorio de Tesis.
- GÓMEZ Fröde, C., & Briseño García Carrillo, M. E. (2016). *Nuevos Pparadigmas del Derecho Procesal*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- GARCÍA Máñez, E. G. (1940). *Introducción al Estudio del Derecho*. Ciudad de México: Porrúa.
- MEDINA Mora, E. (2017). *ANÁLISIS DE LA NATURALEZA JURÍDICA Y LOS LÍMITES DE LAS FACULTADES PARA MEJOR PROVEER EN EL JUICIO DE AMPARO*. Ciudad de México: Instituto de Investigaciones Jurídicas UNAM.
- SOBERANÉS, J. L. (2019). *Hechos violatorios de los Derechos Humanos Manual para su Calificación* . Ciudad de México: Porrúa .
- VENEGAS Álvarez, S. (2007). *Presunciones y Ficciones en el Impuesto Sobre la Renta de las Personas en México*. México,D.F.: Jurídicas UNAM.

- ZALDIVAR, A. (2011). *Hacia una Nueva Ley de Amparo*. Ciudad de México: Porrúa.

B. INSTITUTOS Y ORGANIZACIONES

- Cámara de Diputados. (8 de septiembre de 2020). Gaceta Parlamentaria. *Iniciativas del Ejecutivo Federal*, págs. XXXIV-XXXIV.
- Cámara de Diputados. (8 de septiembre de 2020). Iniciativas del Ejecutivo Federal. *Gaceta Parlamentaria* , págs. XXXIV-XXXVII.
- OCDE. (1 de Marzo de 2021). *Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020 - México*. Obtenido de www.oecd.org: <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/estadisticas-tributarias-america-latina-caribe-mexico.pdf>
- Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. (2020). *La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión*. Ciudad de México: Prodecon.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2006). *El Poder Judicial Contemporáneo: La independencia del Poder Juicial de la Federación*. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2008). *Estabilidad de los Magistrados de Poderes Judiciales Locales*. Ciudad de México: Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN. (2005). *La Suspensión del Acto Reclamado en el Amparo*. Ciudad de México: Comité de Publicaciones y Promoción Educativa.

C. DICCIONARIOS

- CABANELLAS de Torres, G. (2006). *Diccionario Jurídico Elemental*. Madrid: Heliasta.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURÍDICAS UNAM. (2016). *Diccionario Jurídico Mexicano*. Ciudad de México: Porrúa.

D. REVISTAS Y ARTÍCULOS

- MEJÍA Rodríguez, G. (2001). Evasión Fiscal. *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, 285-309.
- PINEDA Torres, A. (2020). La Inconstitucionalidad de la "Razón de Negocios". *Defensa Fiscal*, 33-39.

E. LEGISLACIÓN

- Congreso Constituyente (Última Reforma Publicada 28/05/2021) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CPEUM.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 05/01/2022) Código Fiscal de la Federación Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/CFE.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 18/02/2022) Ley de Amparo. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LAmp.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 12/11/2021) Ley del Impuesto al Valor Agregado. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIVA.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 12/11/2021) Ley del Impuesto Sobre la Renta. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 04/12/2018) Ley del Servicio de Administración Tributaria. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/93_041218.pdf
- Poder Ejecutivo de la Federación (Sin reforma, publicada en el DOF el 23/06/2005) Ley Federal de los Derechos del Contribuyente. Recuperado de <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFDC.pdf>
- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 18/05/2018) Ley Federal de Procedimiento Administrativo. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/112_180518.pdf

- Poder Ejecutivo de la Federación (Última Reforma Publicada 27/01/2017) Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo. Recuperado de https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPCA_270117.pdf

F. FUENTES JURISPRUDENCIALES.

- Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.¹⁹⁷

GLOSARIO DE ABREVIACIONES

- CFF: Código Fiscal de la Federación
- CPEUM: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- LA: Ley de Amparo
- LFDC: Ley Federal de los Derechos del Contribuyente.
- LFPA: Ley Federal de Procedimiento Administrativo
- LFPCA: Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo
- LISR: Ley del Impuesto al Valor Agregado
- LIVA: Ley del Impuesto Sobre la Renta
- LSAT: Ley del Servicio de Administración Tributaria
- PJF: Poder Judicial de la Federación.
- PRODECON: Procuraduría de Defensa del Contribuyente
- RLISR: Reglamento de la Impuesto Sobre la Renta
- RLISR: Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado
- SAT: Servicio de Administración Tributaria.
- SCJN: Suprema Corte de Justicia de la Nación

¹⁹⁷ Cada criterio citado es señalado con los datos de identificación correspondiente.

