



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
ARAGÓN**

**ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO
FISCAL DE LA FEDERACION**

T E S I S

**PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
JOSE LUIS VEGA VELAZQUEZ**

ASESOR: LIC. AGUSTIN TRJO ALCANTARA

MEXICO 2006





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI MADRE.

**QUE SIEMPRE ME IMPULSO A SEGUIR A DELANTE, NO SOLO CON PALABRAS, SINO
TAMBIÉN CON EL CORAZÓN. CON TODO ESE AMOR QUE SE HA ENCARGADO DE
DEMOSTRARME, GRACIAS POR ESE AMOR PURO, SINCERO E INCONDICIONAL... TE
AMO MAMÁ.**

GRACIAS

A MI PADRE.

A MI PADRE, QUIEN NO SOLO HA SIDO EL SUSTENTO DE MIS ESTUDIOS, SINO QUE ES QUIEN CON SU HUMILDAD Y SENCILLEZ, SIEMPRE ME MOTIVO A ESFORZARME MÁS, A NUNCA BAJAR LOS BRAZOS Y MANTENERME FIRME SIEMPRE EN TODO LO QUE ME PROPONÍA. A EL QUIEN FUE ADEMÁS MÍ AMIGO Y CONFIDENTE... TE QUEIRO PAPÁ.

GRACIAS

A LA LIC. SONIA MORA VICENTE.

A ELLA QUIEN HA SIDO A PERSONA QUE ME HA BRINDADO UNA OPORTUNIDAD DE TRABAJO, POR LA CONFIANZA, SENCILLEZ, ALEGRIA Y BUEN CORAZÓN QUE EN TODO MOMENTO HA DEMOSTRADO, AUN EN LOS MOMENTOS MÁS DIFÍCILES.

GRACIAS

A LA LIC. ALICIA CONCEPCION RIVAS GARCIA.

A QUIEN DEBO EL HABER INICIADO CON EL SUEÑO DE REALIZAR MI TRABAJO DE TESIS, SIEMPRE ME TRANSMITIO OPTIMISMO, CONFIANZA, APOYO, ESFUERZO, DEDICACION, PACIENCIA Y SOBRE TODAS LAS COSAS, CONOCIMIENTOS... LA QUIERO.

GRACIAS

A MÍ ASESOR.

**A QUIEN GRACIAS A SU TOLERANCIA, APOYO, OBSERVACIONES Y CONOCIMIENTOS
EN LA MATERIA, ME PERMITIERÓN LA CONCLUSIÓN DE MÍ SUEÑO.**

GRACIAS

A MIS AMIGOS.

**A ELLOS DOY GRACIAS, QUE A PESAR DE LA DISTANCIA, LOS SEGUIRE
RECORDANDO Y QUERIENDO. SIEMPRE ESTARE AGRADECIDO POR TODO EL TIEMPO
QUE DIDICARÓN A SER MIS AMIGOS Y QUE A LA FECHA SIMPRE PODREMOS
DECIRNOS... AMIGOS.**

GRACIAS

A MIS HERMANOS.

AUNQUE PEQUEÑOS, NADIE COMO ELLOS PARA HACERME SENTIR SU AMOR Y CON ELLO SENTIRME CON LA SUFICIENTE CONFIANZA DE CRISTALIZAR MIS SUEÑOS, AUN LOS MÁS DIFÍCILES E INIMAGINABLES, GRACIAS.

GRACIAS

A MIS ABUELOS.

**AUNQUE YA NO ESTEN CONMIGO, SIEMPRE LOS RECORDARE QUERIENDOLOS
MUCHO. DE MANERA MUY ESPECIAL A MI ABUELITA CELIA, QUE ME APOYO
INCONDICIONALMENTE EN LOS MOMENTOS MÁS DIFÍCILES DE MI INFANCIA Y
SIEMPRE VIO POR MI BIENESTAR... GRACIAS.**

GRACIAS

A MIS TIOS Y PRIMOS.

**POR CREER EN MÍ Y POR TODAS LAS ATENCIONES QUE SIEMPRE ME HAN BRINDADO,
PERO LO MÁS IMPORTANTE. POR TODO SU CARÍÑO QUE ME HAN HECHO SENTIR.**

GRACIAS

A LA FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES "ARAGON".

**POR SER LA INSTITUCION QUE ME HA PERMITIDO DESARROLLARME COMO
PROFESIONISTA, COMO UN MEJOR SER HUMANO Y PORQUE EN ELLA ENCONTRE
TODO EL EQUILIBRIO EMOCIONAL, SOCIAL Y LABORAL...GRACIAS FES ARAGON.**

GRACIAS

""A LA HERMANDAD CALFICADORA".

MANUEL, SADID, RICARDO, ISRAEL, ERIKA ONOFRE, ERIKA PAEZ, CLAUDIA PAEZ, MACARIO FLORES, SAUL FLORES, ISAAC Y ANA LILIA, QUIENES NO SOLO HAN SIDO COMPAÑEROS DE TRABAJO, SINO QUE TAMBIEN ME HAN ENSEÑADO A "CONVIVIR BAJO PRESION" Y DISFRUTAR DE UN TRABAJO COMO NUNCA...GRACIAS AMIGOS.

GRACIAS

A MI NOVIA NORMA EDITH.

**ES ELLA LA PERSONA QUE LE HA BRINDADO A MÍ CORAZÓN LA TRANQUILIDAD,
TERNURA, CARIÑO, CONFIANZA Y COMPRESION. GRACIAS POR ESTAR A MI LADO...
TE AMO.**

GRACIAS

INDICE.

INTRODUCCIÓN.

CAPÍTULO I

ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

1.1. Concepto.....	1
1.2. Sujetos.....	2
1.2.1. Sujeto activo.....	2
1.2.2. Sujeto activo en la legislación fiscal.....	4
1.2.3. Competencia entre la Federación, Estados y Municipios.....	10
1.2.4. Facultades exclusivas de la Federación.....	11
1.3. Sujetos pasivos.....	15
1.3.1. Clasificación. Las personas Físicas y personas Morales.....	17
1.3.2. Capacidad.....	18
1.3.3. Los extranjeros.....	20
1.4. El objeto.....	21
1.5. La base.....	22
1.6. La tasa.....	23
1.7. La tarifa.....	23
1.8. Análisis especial de los sujetos en el Impuesto Sobre la renta.....	24
1.8.1. El acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero.....	27

CAPÍTULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO Y LA GARANTIA DE AUDIENCIA

2.1. Principio de legalidad.....	29
2.2. Principio de proporcionalidad y equidad.....	32
2.3. Principio de igualdad.....	37
2.4. Principio de generalidad.....	38
2.5. Principio del destino de la contribución.....	40
2.6. La garantía de audiencia.....	42
2.6.1. Titularidad de la garantía de audiencia.....	44
2.6.2. Acto de autoridad condicionado por la garantía de audiencia	45
2.6.3. Bienes jurídicos tutelados por la garantía de audiencia.....	46
2.6.3.1. La vida.....	47
2.6.3.2. La libertad.....	47
2.6.3.3. La propiedad.....	48

2.6.3.4. La posesión.....	49
2.6.3.5. Los derechos.....	51
2.6.4. Garantía de seguridad jurídica integrante de la audiencia....	52
2.6.5. Excensiones de la garantía de audiencia.....	56

CAPÍTULO III.

LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN Y LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA.

3.1. Facultad de comprobación.....	61
3.1.1. Concepto.....	61
3.1.2. Naturaleza.....	63
3.1.3. Clasificación.....	63
3.1.3.1. Rectificación de errores.....	65
3.1.3.2. Revisión de gabinete.....	67
3.1.3.3. Visita Domiciliaria.....	70
3.1.3.4. Revisión de Dictamen.....	72
3.1.3.5. Revisión de Comprobantes Fiscales.....	74
3.2. La Determinación de la Obligación Tributaria.....	76
3.2.1. Función de la Determinación.....	76
3.2.2. Concepto.....	77
3.2.3. Naturaleza jurídica y efectos del acto de determinación.....	78
3.2.3.1. Tesis del efecto Declarativo.....	79
3.2.3.2. Tesis del efecto Constitutivo.....	79
3.2.3.3. Tesis de que el acto de Determinación produce efectos Declarativos y Constitutivos.....	80
3.3. Clases de Determinación.....	81
3.3.1. La Determinación de la obligación tributaria por el sujeto Pasivo.....	82
3.3.2. La Determinación con apoyo a los informes que brindan países Extranjeros.....	83

CAPÍTULO IV.

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1. Interpretación de la norma jurídica fiscal	86
4.1.2. Concepto.....	86
4.1.3. Clases de interpretación.....	88
4.1.3.1. Interpretación según sus resultados.....	88
4.1.3.1.1. Declarativa o estricta.....	88
4.1.3.1.2. Restrictiva.....	88
4.1.3.1.3. Extensivo.....	89

4.1.3.2. Por los autores o el origen de ella.....	89
4.1.3.2.1. Auténtica.....	90
4.1.3.2.2. Judicial.....	91
4.1.3.2.3. Administrativa.....	91
4.1.3.2.4. Doctrinal.....	91
4.1.3.3. Métodos de Interpretación.....	91
4.1.3.3.1. Método exegético.....	92
4.1.3.3.2. Método lógico.....	92
4.1.3.3.3. Método histórico.....	93
4.1.3.3.4. Método de significación económica.....	93
4.2. Análisis del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación.	94
4.2.1. Propuesta.....	99
CONCLUSIONES.....	101
BIBLIOGRAFIA.....	104
LEGISLACION.....	106

INTRODUCCIÓN.

En la vida práctica es de notarse que dentro del marco jurídico, suelen presentarse en determinados casos concretos, lagunas o vacíos dentro del Derecho, en este sentido y haciendo referencia a la materia fiscal, concretamente al Artículo 54 del Código Fiscal de la Federación “Para determinar contribuciones omitidas la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras salvo pacto en contrario”; de este artículo es notorio que contraviene el principio de legalidad, proporcionalidad y equidad, por consiguiente debe ser objeto de análisis.

Ya que podemos notar, atenta contra los principios constitucionales fiscales y garantías individuales de que goza en este caso el contribuyente, en este sentido el artículo ya citado no los toma en consideración, lo que provoca una notoria vulneración en la esfera jurídica del sujeto pasivo, al momento en que la autoridad fiscal decide cobrar el crédito fiscal atendiendo al solo dicho de la autoridad extranjera.

Luego entonces, necesario es realizar un estudio crítico – descriptivo, pretendiendo demostrar lo mucho que afecta al contribuyente en la aplicación de esta hipótesis descriptiva como a la autoridad fiscal.

Ahora bien, el propósito de esta investigación, consiste en realizar un análisis deductivo, partiendo del precepto legal e ir señalando aspectos que se relacionen con el mismo a fin de llegar a una conclusión concreta, haciendo énfasis en aspectos más o menos relevantes que le darán cierta veracidad al trabajo, como lo es el hecho de que la autoridad fiscal teniendo el derecho de llevar acabo facultades de comprobación para poder determinar créditos fiscales, y quizá por cuestiones prácticas decide omitir estas actividades y hace sólo caso de “hechos y omisiones que conoce la autoridad extranjera”, lo que provoca un acto que atenta contra el principio de proporcionalidad.

Y puede incluso hablarse de violación de garantías por tratarse de un acto que provoca un daño de imposible reparación, en que incurre la autoridad fiscal por no atender a lo que a su derecho pueda señalar en su defensa el contribuyente.

Por lo tanto, es necesario el análisis del citado artículo, del cual como se ha venido describiendo se pueden observar existen vulneraciones tanto a principios constitucionales, como a garantías individuales, poniendo de manifiesto la desaprobación de la práctica de este artículo, y en el mismo sentido proponiendo se modifique para un mejor proveer hacia el contribuyente.

El proceso de investigación que se llevara acabo es que una vez determinado y justificado el tema a desarrollar, se procederá a la elaboración de temas y subtemas que serán ordenados cronológicamente, y que a su vez nos servirán de referencia con el objetivo de llevar acabo un análisis lógico, con el cual se puedan ilustrar de mejor manera los conceptos que se plantean y obtener así las bases suficientes para confirmar la hipótesis que se planteara en un apartado especial del presente trabajo.

Los métodos aplicables al trabajo en cuestión, tienden a sujetarse a los de análisis, síntesis, de inducción, deducción, los cuales se utilizaron, de acuerdo al desarrollo y necesidad de cada capítulo con el objeto de darle una mejor comprensión de lo que se pretende demostrar y proponer, en cada uno de los temas y subtemas que integran a cada capítulo.

Por lo que respecta a los capítulos que integran el trabajo, serán cuatro los que lo integren, en donde el primero hablara de los elementos de las contribuciones, atendiendo a que para poder referirnos a omisión de contribuciones como se describe en el artículo (54) objeto de estudio, es necesario estudiar y resaltar sus aspectos generales de cada uno de los elementos que integran las contribuciones, resaltando un apartado especial, el cual lo integra un análisis específico de los elementos del Impuesto Sobre la Renta, por así requerirlo el estudio en cuestión, en el cual se detallaran aspectos relativos al acreditamiento, tanto en personas físicas como en personas morales.

Para posteriormente pasar a nuestro capítulo segundo, el cual consistirá en el análisis de los principios constitucionales tributarios o restricciones del poder tributario y un breve análisis de la garantía de audiencia, que nos servirá de complemento para una mejor comprensión del capítulo explicando, los motivos por los cuales se esta en desacuerdo con el artículo y que es lo que se pretende proteger con la aplicación del mismo, que como ya se ha venido mencionando causa o puede causar un daño de imposible reparación, que por lo consiguiente es claro que vulnera la esfera jurídica del contribuyente, por lo tanto necesario el desarrollo y estudio de este capítulo.

En el tercer capítulo una vez conocidos los elementos de las contribuciones, así como los principios constitucionales y la garantía de audiencia, se puede entonces hablar de las facultades de comprobación y la determinación de la obligación tributaria, porque si bien, es cierto que se tiene la obligación de contribuir para el gasto publico de acuerdo al artículo. 31 fracción IV Constitucional, deben presentarse los elementos de la contribución, debe estar en ley, tiene que ser

proporcional, equitativa, la conducta deberá adecuarse a la hipótesis descriptiva, etc., por ello fueron necesarios los dos primeros capítulos, para que en un momento dado en el cual la autoridad fiscal (sujeto activo) en el ejercicio de sus facultades que le confiere la ley quiera cobrar el crédito fiscal correspondiente o determinarlo, se tenga un conocimiento fiscal de lo que se debe pagarse y como tiene que ser el pago, así como señalar también los medios por los cuales la autoridad puede comprobar o determinar un crédito fiscal y así evitar la evasión de impuestos.

Por último en el capítulo cuarto se abordara lo que es objeto de estudio, esto es demostrar porque:

El artículo 54 del Código Fiscal resulta transgresor de principios y garantías constitucionales en materia tributaria y con ello se plantea la modificación del mismo, atendiendo a las necesidades y circunstancias del contribuyente, así como de la autoridad fiscal.

Es decir la propuesta de modificación o el reformar el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación no solo es en beneficio del sujeto pasivo o contribuyente, sino que también el sujeto activo o autoridad fiscal encontrara mayor firmeza en sus resoluciones, es decir respetara la garantía de audiencia, la garantía de seguridad jurídica de legalidad y atenderá la capacidad económica del contribuyente.

CAPITULO I

ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES.

1.1 CONCEPTO.

Para empezar el desarrollo del presente estudio, es necesario referirnos al concepto de lo que se debe entender por contribución o tributo. Una de las obligaciones de los mexicanos es contribuir al gasto público de acuerdo al lugar en que se resida según dispongan las leyes, precisamente por dicha cuestión es necesario resaltar aunque de manera somera al concepto de lo que debe entenderse por contribución, ya que si bien es cierto que “todos los mexicanos” estamos obligados a contribuir, también deberán de presentarse una serie de condiciones para que se este en el entendido de que se deberá cumplir con una obligación de carácter fiscal, ya en razón de que nuestra conducta se adecuo al precepto normativo fiscal y por ende deberá de tributarse para el gasto público.

“Tributo o contribución, es la prestación o prestaciones económicas que, dentro de la relación jurídica tributaria, los ciudadanos están obligados a aportar al Estado con el objeto de sufragar los gastos públicos”.¹

“Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”.²

De los conceptos antes referidos se puede deducir que los elementos o características con que debe identificarse al concepto de lo que es la contribución, tenemos que son:

1. Deberá de presentarse una relación jurídica, es decir una serie de derechos y obligaciones que constriñen a dos o más individuos a un dar, hacer o no hacer.
2. Prestación o prestaciones en dinero, excepcionalmente serán en especie, solo cuando la misma autoridad fiscal lo establezca, pero comúnmente deberán ser en pecunia, que deberá ser en moneda de curso legal.
3. Personas Físicas o morales serán en su momento denominadas como sujetos pasivos y el Estado como sujeto activo de la relación jurídico tributaria,

¹ Adolfo Arrijo Vizcaino. Derecho Fiscal. Ed. Themis. 11ª Edición, México 1996. Pág. 117.

² Refugio de Jesús Fernandez Martínez. Derecho Fiscal 1. Ed. MC Graw- Hill, 1998. Pág. 154.

estos sujetos más adelante serán objeto de análisis, ya que son elementos integrantes de las contribuciones.

4. Deben estar establecidas en ley, o lo que es lo mismo deben atender al principio de legalidad, señalado en el artículo 31 fracción IV Constitucional.

5. La conducta de las personas físicas o morales deberá adecuarse a la descripción o hipótesis descriptiva para que se este en el entendido de que tendrá que contribuir al gasto público.

6. Las contribuciones deberán ser proporcionales y equitativas, conceptos que en su momento serán analizados como principios constitucionales del poder tributario, principios que sirvieron de referencia para abordar el tema, que en el presente trabajo sé ira desarrollando y en un capítulo especial se desglosara para una mejor apreciación y comprensión del mismo.

Una vez definido lo que se entiende por contribución y sus características especiales, comenzaremos a describir cada uno de los elementos de las mismas.

1.2. SUJETOS.

Del concepto antes descrito se pudo observar que existen dos tipos de sujetos, por un lado a) el Estado como sujeto activo y por el otro a b) las personas físicas y morales que se denominan sujetos pasivos, ya que su conducta se ha adecuado a la hipótesis descriptiva por lo tanto deberán de cumplir con la obligación jurídico tributaria para con el estado como titular de la potestad tributaria, por lo cual deberá de hacerse un análisis especial de lo que deberá de entenderse por sujeto activo y sujeto pasivo resaltando algunas características a tomar en cuenta sin desmeritar algunos otros aspectos que no sean contemplados, por lo tanto empezaremos con la descripción y análisis del primer elemento de las contribuciones, el sujeto activo.

1.2.1. SUJETO ACTIVO.

El titular de la potestad tributaria es el Estado por ende, es necesario denominarlo como sujeto activo de la relación jurídico tributario, sin embargo, saber que el Estado es el sujeto activo en apariencia resulta sencillo pero, en este caso debemos referirnos a como se manifiesta en la materia tributaria, por tal motivo es necesario referirse al sujeto activo como Federación, Entidad Federativa y Municipio, partiendo del precepto Constitucional (artículo 31 Fracción IV) de acuerdo a la residencia que se tenga deberá de contribuirse,

ahora bien el concepto de sujeto activo como tal lo podemos definir de la siguiente manera:

“El sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el estado (Federación, estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal”³

La única observación que podemos resaltar del concepto antes citado, es que el autor maneja la palabra “estados” para referirse a las entidades federativas como correctamente deben denominarse y que en este caso son mal llamados Estados, ya que el Estado como tal es solo uno, y en este caso sería el Estado Mexicano, aunque haciendo una reflexión más amplia en la mayoría de las ocasiones se maneja el término Estado por el de Entidad Federativa utilizándolos como sinónimos, como por ejemplo la misma Constitución lo que da lugar a confusiones en el manejo de los términos, ahora bien en otro concepto del sujeto activo tenemos que:

“Es la entidad pública, que al estar revestida de la autoridad suficiente conforme a una norma jurídica puede establecer, determinar, requerir y administrar la obligación tributaria, y que por tal motivo se le conoce como “acreedor de esa prestación”, y en congruencia con este marco jurídico, se reconoce exclusivamente a la Federación, Estados y Municipios, con tal carácter, disponiendo del poder coactivo necesario para hacer valer su imperio, a favor de la satisfacción del interés social en comento”.⁴

El concepto es un tanto más declarativo, ya que manifiesta los medios y acciones por los cuales el sujeto activo se allegara de los recursos suficientes para la “satisfacción del interés social”, cosa que en la mayoría de las veces no sucede ya que día con día son más las necesidades de la población y menos las acciones del sujeto activo, por cuanto hace a la enunciación de Estados, se comete la misma falta ya antes descrita por lo cual no es necesario volver a referirse a la misma, por lo demás coincide con el autor anterior.

“Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos activos son: la Federación, las Entidades locales (Estados y Distrito Federal) los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria porque tienen el derecho de exigir el pago de tributos; pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los Estados, y el Municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos”.⁵

³ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág. 230.

⁴ Narciso Sánchez Gómez. *Derecho Fiscal Mexicano*. Ed. Porrúa. 1ª ed. México, 1999. Pág. 366.

⁵ Ernesto Flores Zavala. *Finanzas Públicas Mexicanas*. Ed. Porrúa. 33ª ed. México, 2001. Pág. 69.

En este concepto sobresale el hecho respecto de la restricción a los municipios de solo recaudar los impuestos no así fijar los impuestos, es decir, sólo tiene capacidad tributaria no así potestad tributaria, en cuanto a la posibilidad de exigir el pago de una contribución, es un tanto escueta ya que primeramente se hablaría de una adecuación de una conducta a la descripción legal y en el caso que se diera el supuesto habrá un período de tiempo dentro del cual el contribuyente deberá efectuar su pago y en el caso de que no lo realizara, entonces ahora si el sujeto activo tendrá el derecho de exigir el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria, por lo tanto si bien es cierto, se tiene la obligación de contribuir al gasto público y no es si se quiere o no, debe cumplirse con la obligación fiscal, pero también deberá primeramente adecuarse la conducta a la hipótesis fiscal y posteriormente cumplirse con cada uno de los supuestos y condiciones que deben tomarse a consideración para que se pueda exigir el pago del crédito fiscal.

1.2.2. SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL.

En la organización política del Estado Mexicano, existen tres órganos de poder a que hay hacer referencia para poder determinar al sujeto activo dentro de la legislación fiscal, y por ende hacer, referencia a lo que determina nuestra Ley Suprema, La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y así describir la estructura legal de los sujetos activos de la obligación jurídico tributaria, razón por la cual nos referiremos a los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo y 115 fracción IV, todos ellos Constitucionales, los cuales se describen de la siguiente manera:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y Municipio en que se residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.”

Por lo que hace al artículo que antecede, tenemos a tres sujetos activos, Federación, Entidad Federativa y Municipio y se deberá de contribuir de acuerdo al lugar de residencia en que se localice el sujeto pasivo. Así como la mención de los principios que deben presentarse en cobro de las contribuciones, como lo son por mencionar algunos, el principio de proporcionalidad en cuanto que el artículo establece que la contribución debe ser proporcional, el principio de equidad por lo que hace al cobro debe de ser equitativo, el principio de legalidad en las líneas a que se refiere “dispongan las leyes”, con el cual se esta en el entendido de que deberá de llevarse acabo la obligación de contribuir siempre y cuando anteceda una ley o hipótesis descriptiva, es decir se encuentre en ley, para eso se encuentra el Código

Fiscal de la Federación (Ley Reglamentaria de dicho artículo), en el cual podemos encontrar que las contribuciones son; los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y aportaciones de seguridad social (artículo 2º Código Fiscal de la Federación), por lo tanto debemos tener presente que para poder hacer el pago de algún crédito fiscal es necesario que se presenten una serie de requisitos ya antes planteados y que en su momento se ahondara más en el tema, como pueden ser los principios tributarios y las facultades de comprobación.

Entre tanto el artículo 40 Constitucional, nos refiere;

“Artículo 40.- Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una federación establecida según los principios de esta ley fundamental.”

Por cuanto hace a este artículo, nos remite a la población, el cual es un elemento esencial de un Estado, al igual que el territorio y la soberanía, luego entonces la población es un conjunto de individuos o personas reunidas entre sí, y que formarán un núcleo social. Dice la misma cita legal que es voluntad del pueblo constituirse en una República representativa, por República deberemos entender que el poder de la Unión para su mejor ejercicio se dividirá en; Ejecutivo, Legislativo y Judicial, es decir nunca habrán de reunirse

o por “Estados Libres y soberanos” en lo concerniente a su régimen interior, la palabra “Estados” ya ha sido objeto de análisis y en cuanto a que serán libres y soberanos, se encuentran restringidos en cuanto se determina que será sólo en su régimen interior, más sin embargo se obtienen algunas características de las Entidades Federativas para poder abordarlas con mayor precisión.

Siguiendo con nuestras citas legales, también se encuentra el artículo 41 de la Ley citada, que nos dice:

“Artículo 41.- El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los que los estados, en los que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.”

La descripción de este artículo, primeramente la haremos, con respecto a la población, la cual es un núcleo social, el cual ejercerá su Soberanía por medio

de los poderes de la Unión. A la Soberanía la podemos entender como una auto fijación, es decir un establecimiento de un orden jurídico- político con una respectiva auto limitación, de lo cual se desprende, que no se puede ir más allá de lo que la propia norma describe, y que esta será ejercida por los Poderes de la Unión o mejor dicho por el Supremo Poder que para su mejor ejercicio se divide en; Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Así también la Soberanía podrá ser ejercida por las Entidades Federativas, en lo que se refiere a sus regímenes interiores los cuales deberán sujetarse a lo que establece la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y no así contravenirla, de lo contrario todo aquel acto que ejercieran se considerara como inconstitucional.

Por último, tenemos al artículo 115 en su fracción IV de la tan citada Ley, el cual nos refiere que:

“Artículo 115.- Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa en municipio libre, conforme a las bases siguientes:

IV.- Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tenga por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenio con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.

c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán las facultades de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, a favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.”

Ahora tenemos, que en esta fracción del artículo 115 Constitucional, al tercer sujeto activo de la relación jurídico tributaria (Municipio), esta fracción cuarta nos da la pauta, para determinar la competencia tributaria (la de cobrar) de que goza en este caso el Municipio, no así la de establecerlos, ya que la potestad tributaria corresponde únicamente a la Federación y la Entidades Federativas. En los tres incisos de dicha fracción nos indica como se integrara la hacienda de los Municipios. Ahora bien es necesario dar un concepto de lo que debe entenderse por Federación, Entidad Federativa y Municipio (sujetos activos), así como delimitar cual es su esfera de competencia tributaria, sus limitaciones o algunos conceptos por medio de los cuales el sujeto activo se va allegar de recursos.

Primeramente, hablaremos de la Federación, el referirnos a la federación es dable hablar de un conjunto de entidades federativas y un distrito federal (sede de los Poderes de la Unión) que se conjugan para la formación de una entidad suprema, aquella que goza de un poder omnímodo para la toma de decisiones y ejecuciones, sujetándose en ambos casos a lo que establece la Constitución Política Mexicana. Como ejemplo tenemos la celebración de Tratados Internacionales, emisión de moneda, regular la entrada y salida de mercancías a territorio nacional. De lo cual se deduce que tiene facultades exclusivas y concurrentes en materia tributaria, las cuales serán abordadas de manera siguiente.

Por lo tanto, a la Federación la consideramos como: Un ente moral constituido por Entidades Federativas y un Distrito Federal, que gozara de un poder omnímodo para dirigirlas por medio de un pacto federal, establecido en la Constitución y el cual no deberá contravenir lo establecido en dicha Ley.

O en la doctrina es definida como: “FEDERACION. Constituida por las diversas entidades territoriales que forman la República Mexicana, según los principios establecidos por la propia Constitución, llamado Pacto Federal, sometiéndose a la autoridad de un poder soberano superior, para la atención de todas las funciones propias del gobierno, no correspondientes a las entidades federativas, en virtud de que estas por sí solas no podrían subsistir, uniéndose para dar origen a un ente superior, llamado federación, con el objeto de que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y facultades que las entidades creadoras le otorgan y le reconocen, en los términos del artículo 40 Constitucional”.⁶

⁶ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág. 232.

“FEDERACION. Esta constituida por la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, las que al través de un pacto consagrado por la Constitución han convenido en someterse a la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que por su naturaleza rebasan el ámbito meramente local de cada entidad, como lo son, entre otras, la política internacional, la emisión de la moneda, la construcción y administración de vías de comunicación nacionales, el comercio exterior, la defensa nacional, etc.”.⁷

Entre las cosas más importantes es que este concepto nos ejemplifica porque deben supeditarse a la federación las Entidades Federativas, tomando en cuenta la naturaleza de las mismas, pero no perdiendo de vista que todos y cada uno de los acuerdos que se tomen en consideración deberán concordar con la Constitución, ya que es precisamente la que le confiere todas y cada una de las atribuciones de que goza la Federación.

En cuanto a las Entidades Federativas, estas también son entes morales con autonomía, personalidad jurídica y que su “forma de gobierno será republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el Municipio libre” (artículo 115 Constitucional Párrafo primero).

De lo anterior la definiremos como: Un sujeto moral con autonomía y personalidad jurídica en su política interior, que tiene una forma de gobierno republicano, representativo y popular, sin que en ningún momento contravenga lo establecido en el pacto federal.

La doctrina la define así: “ENTIDAD FEDERATIVA. Son las partes integrantes de la Federación, dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interno, vale decir en lo relativo al manejo político- administrativo de sus respectivos problemas locales”.⁸

Aun cuando las Entidades Federativas gozan de autonomía en el manejo político – administrativo, no deberá contravenir a lo que establece la Constitución, o sea sé esta hablando de una autonomía relativa que tienen en su favor los estados, es lógico pensarse que no debe contravenir la Carta Magna ya que es en ella misma en donde se puede encontrar algunas cuestiones relativas a su organización y estructura de las mismas.

“Son las partes integrantes de la Federación, libres y soberanas, en lo que toca a su régimen interior, es decir, en su extensión política territorial, sin que en ningún caso contravenga el pacto federal”.⁹

⁷ Adolfo Arrijo Vizcaino. *Op. cit.* pág. 138.

⁸ *Ibid.* Pág. 139

⁹ Refugio de Jesús. *Op. cit.* pág. 232.

El análisis que se realiza, a este concepto es en razón del concepto de soberanía, ya que este reside esencial y originalmente en el pueblo, por lo tanto el concepto de soberanía es único e indivisible, por lo que tenemos que resulta inapropiado hablar de una soberanía compartida entre la Federación y las Entidades Federativas, por eso es mejor denominarle autonomía, como en el primer concepto referido.

El tercer sujeto activo de la relación jurídico tributaria, es al Municipio y este previamente había sido referido, en la descripción de la Federación, ya que el Municipio se manifiesta como la división territorial, organización política y administrativa, es decir como una célula o un conjunto de células fundamentales para la integración y existencia de una Entidad Federativa.

Definiéndolo, de la siguiente manera: Es la unidad fundamental que dará origen a una Entidad Federativa, mediante su organización política y administrativa, y que servirá como base territorial de la Entidad federativa, y que en materia tributaria solo tendrá la facultad de recaudar tributos, no así la de establecer o legislar en materia fiscal.

Así también, al Municipio lo definen como:

“MUNICIPIOS. Se define como la célula de la organización política del Estado mexicano, al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades federativas.

Sociológicamente se le define como una reunión natural de familia dentro de un límite geográfico determinado, que busca satisfacer necesidades comunes y participar en la vida democrática sin invadir la intimidad del hogar.

Se manifiesta como una serie de pequeñas porciones territoriales cuyo conjunto integran una entidad federativa, y su objeto es dotarlos de autoridad, para que localmente puedan atender y resolver los servicios primarios de la comunidad, como lo es el de policía, agua, alcantarillado, drenaje, pavimentación, alumbrado”.¹⁰

Como tercer sujeto activo de la relación tributaria aparece y se conceptúa como antecede, desde dos puntos de vista, uno político y otro sociológico ambos importantes para el estudio en cuestión ya que nos sirve de parámetro para contar con una idea más clara de lo que debe entenderse por municipio, después de haber hecho referencia a su regulación dentro de la Constitución.

“El municipio puede definirse como la célula de la organización del Estado Mexicano al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades miembros de la Federación”.¹¹

¹⁰ Ibid. Pág. 232

¹¹ Adolfo Arrijo Vizcaino. Op. Cit. pág. 139.

He aquí una mención más sobresaliente, en virtud de que es considerada como la célula para la organización del Estado Mexicano, ya que con un grupo o conjunto de Municipios se forma una Entidad Federativa y a su vez las Entidades Federativas formarán una Federación, razón por la cual se le reconoce como célula al municipio, luego entonces hablar del Municipio es referirnos al precedente formativo de lo que es una Federación como ente jurídico.

1.2.3. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS.

El hablar de competencia, es referirnos a quien tiene un cúmulo de facultades o derechos, que podrán ser ejercidos en un momento dado y que serán reconocidos por la Ley, los cuales nunca deberán ser aplicados de manera arbitraria y que para la materia tributaria quizá sea uno de los mayores problemas, el saber a quien en un momento dado habrá de ser competente en el cobro de alguna contribución, razón por la cual es de suma trascendencia, realizar un análisis respecto a la competencia que podrá presentarse entre los sujetos activos como tal. Con el objeto de evitar alguna doble o triple tributación, ya que con la existencia de tres sujetos activos deberá establecerse un criterio de competencia y este lo podemos encontrar en nuestra Constitución Política. Por lo consiguiente la competencia en materia tributaria la podemos encontrar citando algunos artículos constitucionales, y de los cuales se desprenderán las facultades exclusivas, facultades concurrentes, facultades especiales, etc.

Antes de pasar al tema de las diferentes facultades que tiene el sujeto activo, se encuentra un criterio que nos describe a la competencia que existe entre la Federación, Entidades Federativas y el Municipio, y es el siguiente:

“La presencia de tres sujetos activos de los tributos o contribuciones puede ser –y de hecho lo es- fuente de innumerables problemas, ya que al requerir tanto a las autoridades federales, como a las estatales y las municipales de la recaudación de ingresos tributarios para sufragar el costo de las funciones de gobierno que respectivamente les corresponde, se corre el riesgo de que un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, se vea gravado por tres clases distintos tributos.

Esto conduciría a una situación indebida y anormal que pueda llegar a implicar verdaderas exacciones o abusos por parte del fisco, ya que la suma de tres gravámenes sobre un mismo objeto representa una carga insostenible para cualquier causante, que en esas condiciones no estaría sacrificando en beneficio del Estado una parte proporcional de sus percepciones, como lo demanda una sana técnica fiscal, sino prácticamente la totalidad de las mismas.

En este sentido el Estado se convierte en un poder arbitrario que confisca injustamente el acervo patrimonial de sus súbditos bajo el pretexto de tener que costear los gastos públicos, generando situaciones de inconformidad y descontento y desalentando la realización de todo tipo de actividades productivas, ya que a ningún ciudadano le interesa trabajar o hacer negocios si sabe de antemano que la mayor parte del producto de su esfuerzo va a quedar en manos de la Hacienda Pública.

Ante esta situación, la Constitución ha tenido que establecer, un conjunto de reglas que integran una especie de sistema de competencia en materia fiscal.

Dicho sistema se estructura al través de la delimitación de las materias que pueden ser objeto de gravámenes federales, de las que se entienden reservadas a las Entidades Federativas y de las que pueden servir de base para la integración de las haciendas municipales.”¹²

Ante cada una de las situaciones adversas que pudieran presentarse, en caso de no existir un sistema que estableciera la competencia tributaria, representaría un serio problema tal como se describe en algunos ejemplos en el concepto descrito que antecede y así también representaría una serie de inconformidades para el Estado, por razón de que nadie esta obligado a lo imposible. Así como una serie de violación a principios tributarios y de garantías constitucionales, lo cual también representaría al Sujeto Activo una carga de trabajo considerable por no haber tomado en consideración, este sistema y peor aún dejaría de percibir ingresos en virtud de que los pasivos no verían atractivo trabajar o hacer un negocio si todo lo percibido se destinaría a manos de la Hacienda Pública.

1.2.4. FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN.

Dentro del marco legal de competencia respecto de la potestad tributaria que a su derecho corresponde en su momento a la Federación y por otro lado a las Entidades Federativas, existen también restricciones, por lo cual deducimos, que existen entonces facultades exclusivas, razón por la cual, única y exclusivamente la Federación tendrá en este caso la potestad de legislar y gravar respecto de determinados objetos, sobre los cuales se deberá contribuir y que será la Federación y nadie más quien tenga el derecho de establecerlos en ley y hacerlos exigibles, por lo cual tenemos que referirnos de nueva cuenta a la Constitución Política, en la cual se encuentran regulados todos y cada una de los conceptos respecto de manera exclusiva tiene en su favor la Federación.

¹² Ibid. Págs. 140-141.

Para ello, primeramente nos referiremos al artículo 73 Constitucional en su fracción XXIX, que nos dice:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

1°.- Sobre el comercio exterior;

Hablar del comercio exterior, es referirnos a normas que se encargaran de regular las importaciones o exportaciones a territorio nacional, dicho en otras palabras, respecto de la entrada y salida de mercancías a suelo mexicano o de territorio mexicano a otro Estado, para lo cual será aplicable la Legislación Aduanera y la Ley de Comercio Exterior.

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

de los recursos naturales) se hará mediante el otorgamiento de una concesión otorgada por el Ejecutivo Federal.

De lo anterior se deduce que solo la Federación y no así las entidades federativas podrán determinar sobre el uso y aprovechamiento de los recursos naturales, aún y cuando las Entidades Federativas forman parte del Estado Mexicano.

”Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

3°.- Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;

Tanto los bancos, así como las sociedades de seguros, son considerados como personas morales generadoras de riqueza y con ello aumenta su patrimonio, por lo tanto deberán sujetarse a una Ley Federal, en este caso a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, independientemente del lugar en el que se encuentren, esto atendiendo a los principios rectores para poder establecer el Impuesto Sobre la Renta, y que son; la nacionalidad del sujeto pasivo, residencia y la ubicación de la fuente de riqueza, siendo así la Federación, quien únicamente tendrá potestad tributaria, respecto de este tipo de impuestos.

“ Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

4°.- Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación;

Primeramente por servicio público, se puede entender a aquella actividad, cuyo cumplimiento debe ser asegurado, controlado o regulado por el Estado, cuya finalidad será la realización y desarrollo de la sociedad, y que podrá ser otorgado en concesión al particular ya que el Estado aún cuando es su obligación prestar dicho servicio no puede brindarlo, para ello lo otorga en concesión o bien encontrándose en condiciones de poder brindarlo, este será explotado exclusivamente por la Federación.

Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones:

5°. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica;
- b) Producción y consumo de tabacos labrados;
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- d) Cerillos y fósforos;
- e) Aguamiel y productos de su fermentación;
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

Por cuanto hace a las contribuciones especiales, estas los serán porque al darse la producción de los mismos en diferentes entidades federativas, necesariamente deben regularse de una manera homogénea, con la finalidad de que no exista una disparidad en el cobro de tributos especiales, razón por la cual sólo la Federación será quien tenga potestad tributaria respecto estos tributos especiales.

Así, la doctrina expone su opinión al respecto de estos tributos especiales y nos señala lo siguiente:

“La razón de porque este poder tributario exclusivo al Gobierno Federal son que estando la producción industrial localizada en varios Estados, se requiere que la grave una legislación homogénea, que sólo puede expedir el Congreso de la Unión; impedir que la industria quede más gravada en unos Estados que en otros, lo que origina una emigración artificial contraria a lo que aconsejaría una prudente política industrial, así como la necesidad de culminar la competencia local en sus impuestos.”¹³

Siguiendo, con las facultades de la federación, encontramos ahora a las **facultades absolutas**, es decir aquellas que implícitamente la corresponde a la Federación, ya que al no poder las entidades federativas establecer tributos sobre estos supuesto, nadie más que la Federación deberá hacerlo, y estos conceptos los encontramos en el artículo 117 Constitucional en sus fracciones VI, VII y IX.

“Artículo. 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

¹³ Sergio Francisco de la Garza. Derecho Financiero Mexicano. Ed. Porrúa. 18ª ed. México, 1999. Pág. 227

VI.- Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

De la fracción que nos antecede, se desprende que la imposición de impuestos o derechos en el consumo de efectos nacionales o extranjeros corresponde absolutamente a la Federación, así como el requerir se haga una inspección o registro de bultos y la documentación que acredite la legítima propiedad de las mercancías (facturas, pedimentos, etc.), no así de las entidades federativas.

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

VII.- Expedir, ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;

De esta fracción, se hace alusión a lo que son las aduanas y que estas son lugares autorizados para la entrada a territorio nacional o la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen. Y que su regulación la encontraremos en la Ley Aduanera y la Ley del comercio Exterior.

La expedición de leyes que se en carguen de regular la entrada y salida de mercancías a territorio nacional o salida del mismo, corresponde a la Federación solamente.

“Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

IX.- Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.”

Dentro de esta facultad absoluta de la Federación, encontramos una limitación o restricción y esta lo es, aquella en la cual las entidades federativas sí podrán gravar la producción, el acopio o venta de tabaco en rama, siempre y cuando no rebasen lo que establece el Congreso de la Unión.

Por otra parte tenemos a las **facultades relativas**, la cual encontraremos en el artículo 118 Constitucional en su fracción primera:

“Artículo 118.- Tampoco pueden, sin el consentimiento del Congreso de la Unión:

I.- Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones.”

Las entidades federativas, sí bien es cierto, de conformidad con el artículo 117 en sus fracciones previamente citadas, no pueden establecer tributos sobre los conceptos que se enuncian en dichas fracciones, tampoco podrán hacerlo respecto de los conceptos que enuncia la fracción primera del artículo 118 de la misma Ley, aunque de conformidad con el artículo 131 Constitucional en su primer párrafo nos dice:

“Artículo 131.- Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen y exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.”

En este sentido se dice que las facultades relativas se originan con la restricción o limitación en la que se encuentra la Federación para establecer leyes e impuestos sobre importaciones o exportaciones en el Distrito Federal, siendo así que las Entidades Federativas al tener también potestad tributaria serán quienes se encarguen de establecer dichos impuestos o leyes, por ello se dice que son facultades relativas, ya que aunque en primera instancia figuran como facultades absolutas de la Federación, el artículo 131 en su primer párrafo nos muestra que las facultades de la Federación en un momento dado pueden verse limitadas y darle el carácter de relativo.

1.3. SUJETOS PASIVOS.

Existe un titular en materia tributaria, razón por la cual debe entonces haber un Sujeto obligado y que a su vez deberá de cumplir con la obligación jurídico tributaria, siempre y cuando su conducta se adecue a la hipótesis descriptiva o supuesto legal fiscal, luego entonces, a este sujeto se le denominará Sujeto Pasivo, contribuyente, causante y que deberá entonces cumplir con el pago del crédito fiscal a que se hubiese hecho acreedor, por lo tanto lo podemos definir de la siguiente manera:

“El sujeto pasivo del impuesto, es el individuo cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, el individuo que realiza el acto o produce o es dueño del objeto que la ley toma en consideración

al establecer el gravamen, etc., pero también el individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en sustitución o conjuntamente con aquel.”¹⁴

He aquí lo señalado anticipadamente, si bien es cierto que se está obligado a contribuir, la situación del individuo deberá de coincidir con el hecho generador, es decir, precederá a la conducta una ley o descripción tributaria, aunque también nos refiere el concepto a un obligado directo o principal y otros indirectos o solidarios.

“Sujeto pasivo de la obligación tributaria es la persona física o moral, mexicana o extranjera, que al realizar el acto o hecho engendrador de la contribución, en armonía con lo expresamente estipulado en un precepto legal, debe aportar una cantidad en dinero o en especie a la Federación, Entidad Federativa o Municipio que corresponda para costear las erogaciones públicas, y debe hacerlo de una manera proporcional y equitativa que se especifique en la ley.”¹⁵

Este concepto, puede señalarse como uno de los más completos ya en razón de que menciona que tipos de personas pueden ser el Sujeto Pasivo, en este sentido nos menciona a las personas Físicas y Morales, tal y como lo maneja nuestro Código Fiscal de la Federación, así también respecto de la nacionalidad de las personas ya que señala “mexicanas o extranjeras” de suma importancia este apartado, por cuanto hace al hecho que nos señala la Constitución “que son obligaciones de los mexicanos...”, en otro sentido menciona el principio de legalidad cuando se refiere a que deberá estipularse en un precepto legal, menciona también a los sujetos activos (Federación, Entidad Federativa y Municipio), así por último se refiere a los principios del destino de la contribución y principios de proporcionalidad y equidad, los cuales serán objeto de análisis en nuestro siguiente capítulo.

“Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.”¹⁶

Aun cuando es un concepto es un tanto más somero, engloba los aspectos más importantes ya explicados anteriormente en el concepto anterior, como son principios tributarios (legalidad), nacionalidad de las personas y quienes pueden ser considerados como sujetos pasivos.

Ahora bien después de haber analizado algunos conceptos de lo que puede entenderse por sujeto pasivo, podemos definirlo como aquella persona física o moral, cuya conducta se ha adecuado a la hipótesis descriptiva, cuya nacionalidad puede ser de origen mexicana o extranjera, y que se encontrara

¹⁴ Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* pág. 71.

¹⁵ Narciso Sánchez Gómez. *Op. cit.* pág. 366.

¹⁶ Refugio de Jesús. *Op. cit.* pág. 242.

obligado al cumplimiento de una obligación jurídico tributaria ya sea sustantiva y/o formal.

1.3.1. CLASIFICACIÓN. LAS PERSONAS FÍSICAS Y PERSONAS MORALES.

En el Derecho común suele hacerse una clasificación respecto de la personas jurídicamente reconocidas como tal, así como los atributos de las mismas, por cuanto hace el Derecho Fiscal la situación es la misma, se distinguen dos tipos de personas, por un lado las Personas Físicas y en el otro extremo las Personas Morales, en virtud de lo señalado tenemos que el Código Fiscal de la Federación en su artículo 1º quienes están obligados a contribuir, y en las primeras líneas del artículo en cuestión tenemos que son las Personas Físicas y Personas Morales, por lo tanto podemos definir a las personas Físicas:

“Las personas físicas. Son todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.”¹⁷

Tenemos entonces que la persona física es un ente corpóreo y susceptible de derechos y obligaciones.

“Persona física: o sea todo ser humano dotado de capacidad de goce, es decir, de la posibilidad de ser titular de derechos y obligaciones; lo cual amplía enormemente el concepto; pues aun los menores de edad y los incapaces, representados desde luego por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden llegar a ser sujetos pasivos de un tributo.”¹⁸

El concepto señalado hace alusión al carácter de ser humano que debe considerarse a la persona física, aunque también señala que en razón de la capacidad de que goce, se hará más extenso el concepto, es decir los alcances jurídicos en razón de la capacidad que se ostente serán mayores.

Esto por cuanto hace a las personas físicas, ahora bien el concepto de personas morales es el siguiente:

“Personas Morales: constituidas por todas las asociaciones y sociedades civiles o mercantiles, debidamente organizadas conforme a las leyes del país en el que tenga establecido su domicilio social.”¹⁹

¹⁷ Ibid. Pág. 243

¹⁸ Adolfo Arrijo Vizcaino. Op. cit. pág. 179.

¹⁹ Ídem.

De acuerdo con este concepto se encuentran dos tipos de personas morales las asociaciones y sociedades, en donde estas a su vez pueden ser civiles o mercantiles, es decir sociedades con carácter preponderante pecuniario y otras con otro tipo de objeto social, pero uno de los elementos quizás más importantes para nosotros data en la residencia, en el cual se encuentre establecido el domicilio social de la persona moral, por cuestiones de que se pudiera dar la doble o triple tributación, lo cual representaría un perjuicio al Sujeto Pasivo.

“Personas Morales. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencia en nuestro país.”²⁰

Por lo tanto tenemos que mientras las personas físicas son entes corpóreos, palpables, las personas morales no lo son, aún cuando de un conjunto de personas den origen a una persona moral, y que para cuestiones jurídicas, las personas morales deberán tener un representante social, así también atendiendo a los atributos de las personas físicas (nombre, domicilio, estado civil, patrimonio, nacionalidad, capacidad) y las personas morales (razón o denominación social, capital social, domicilio, nacionalidad).

1.3.2. CAPACIDAD.

La capacidad en este caso es un atributo de las personas, tanto de las Físicas como de las Morales, pero sobresale este atributo ya que en líneas posteriores se podrá observar que se trata de un concepto complejo en cuanto lo hace al cumplimiento de la obligación tributaria, ya que no se gozan de los mismos derechos o privilegios que en el derecho común, por lo cual definiremos a la capacidad primeramente para posteriormente relacionarla con la legislación fiscal.

“La capacidad conforme al Derecho Civil es un atributo de las personas que las hace sujetas de derechos y obligaciones, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de los mismos, lo cual permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio. Dicho de otra manera, la actuación de la persona es válida al poseer además de la capacidad de goce que todos tienen desde que un ser humano es concebido y que termina con la muerte, por esa razón alcanza la protección de derecho, y la capacidad de ejercicio, que se adquiere con la mayoría de edad, y se pierde por el estado de interdicción y con la muerte.

En el Derecho fiscal, la capacidad para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, para estar obligados a contribuir al gasto

²⁰ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág. 242

público cuando su situación jurídica coincida con el hecho generador del gravamen, es fundamental que se justifique a todas luces esta circunstancia sea mayor o menor de edad se padezca o no, enajenación mental por una persona física; así las cosas, si un menor de edad o quien padece un estado de interdicción se coloca dentro de la hipótesis normativa que contempla una obligación contributiva, por esa sola circunstancia, tiene capacidad jurídica de derechos y obligaciones ante el fisco, y en su nombre debe cumplir sus obligaciones quien ejerza la patria potestad o tutela, para que el tributo sea pagado en su oportunidad.”²¹

Con relación a este concepto podemos decir que al Derecho Fiscal no considera si el contribuyente tiene o no, capacidad de goce o ejercicio según sea el caso, el Sujeto Activo solo toma en consideración si la conducta del Sujeto Pasivo se adecuó a la hipótesis descriptiva para hacer efectivo el cobro del crédito fiscal que hubiese causado, no así el caso de que cumpla con los mínimos de capacidad física y mental, conque en un momento dado la persona debiera tener al momento de llevar a cabo el acto tributario.

“Sobre la capacidad jurídica del sujeto pasivo de la relación jurídica existen tres tesis: la primera establece que para juzgar de la capacidad del sujeto deben aplicarse las normas de Derecho Privado. La segunda considera que debe estar sometida a normas especiales de Derecho Tributario y la tercera sostiene que el de la capacidad es uno de los conceptos jurídicos fundamentales que por haber sido elaborados y formulados en el Derecho Privado no pierden la posibilidad de ser aplicados útilmente en todo campo del Derecho, pero el Derecho Tributario no recibe íntegramente el concepto en cuestión y no le da una misma importancia que le es atribuida por el Derecho Privado; lo adapta a sus propias exigencias, manteniendo el concepto general de capacidad jurídica, pero modificando en parte sus supuestos.”²²

Las tesis planteadas pueden considerarse en cuestión como referencia para determinar, primeramente que la capacidad es creada y considerada por el Derecho privado por lo tanto deberá aplicarse solo en el Derecho Privado, en segundo término, señala que deben ser consideradas por el derecho tributario y regulada por el Derecho Tributario para su aplicación en la practica fiscal, por último la tercera tesis señala que no por tratarse de un concepto regulado por el Derecho privado no puede ser considerado por el Derecho Tributario, aunque en la práctica y como se ha venido señalando el Derecho Fiscal no suele tomar en consideración este elemento a consideración, sino que solo se concretiza su actividad a determinar sí el Sujeto Pasivo a realizado una conducta que se encuentra regulada y establecida en ley, para llevar a cabo el cobro del crédito fiscal.

²¹ Narciso Sánchez Gómez. *Op. cit.* pág. 380-381.

²² Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* pág. 88.

1.3.3. LOS EXTRANJEROS.

De acuerdo con nuestra constitución tenemos que los extranjeros son los que no tengan las calidades de nacionales señaladas en el artículo 30 Constitucional, pero sin embargo, al referirnos a los extranjeros tenemos que remitirnos a la misma Ley pero en su artículo 33, dicho de otra manera el hablar del extranjero, es hablar a contrario sensu de lo que debe entenderse por nacional, pero el objeto de estudio se da en razón de que se hablo con antelación de las personas físicas o morales, se dijo que estas podían ser “nacionales o extranjeras” razón por lo cual nos referiremos en forma breve, a lo que es el extranjero para la cuestión tributaria y que a su vez también deberá cumplir con las respectivas obligaciones jurídico tributarias, en tanto que su conducta en un momento dado se adecue a la hipótesis descriptiva, ya que al Estado solo tomará en un momento dado el hecho generador por parte del sujeto pasivo, no así la nacionalidad o capacidad que se ostente, y cosa que podemos corroborar en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 1º, respecto de la residencia que se ostente, no así la nacionalidad que se tenga.

Así pues tenemos que “Dentro del Estado mexicano todo extranjero, independientemente de su condición migratoria, es titular de las garantías constitucionales, casi con la misma amplitud como lo son los mexicanos. Esa titularidad se declara en los artículos 33 y primero de la Constitución, cuyo ordenamiento, que es la ley suprema y fundamental de México, es el único que con validez jurídica puede restringir o vedar a los extranjeros el goce o disfrute de los derechos públicos subjetivos inherentes a dichas garantías.

Por lo que atañe a las obligaciones de los extranjeros, la Constitución no contiene ningún estatuto como lo establece tratándose de los mexicanos en su artículo 31. Sin embargo, esta omisión no implica que el Congreso de la Unión, en el desempeño de sus facultades legislativas en materia de extranjería (artículo. 73, fracción XVI), no pueda decretar tales obligaciones, posibilidad que sólo está condicionada a que éstas no se opongan o hagan nugatorias las garantías constitucionales que, imponen diversas obligaciones a los extranjeros, destacándose entre ellas la concerniente a la tributación para los gastos públicos. Debe advertirse que la obligación tributaria a cargo de los extranjeros está supeditada a la satisfacción de los requisitos constitucionales de legalidad, equidad y proporcionalidad.”²³

Con la referencia que antecede se deduce que aún encontrándose en calidad de extranjero, deberá contribuirse para sufragar el gasto público y así satisfacer las necesidades sociales que se presentaren al Estado Mexicano, pero no por tratarse de extranjeros estos deberán gozar de privilegios o pudiera exigirse una contribución de manera arbitraria, no , el cobro de los mismo deberá respetar

²³ Ignacio Burgoa Orihuela. Derecho Constitucional Mexicano. Ed. Porrúa. 20ª ed. México, 1999. Pág. 136.

los principios tributarios (proporcionalidad, legalidad, destino, etc.) para que se pudiera hablar de un cobro conforme a derecho.

El estado mexicano reconoce garantías a los extranjeros, así como también obligaciones, dentro de las cuales se encuentra la de tributar, cumpliendo con cada uno de los principios para con los nacionales, siempre que se realice la situación jurídica de hecho o de Derecho.

1.4. EL OBJETO.

El hablar del objeto en materia tributaria, es referirnos al conjunto de circunstancias o motivos por medio de los cuales una persona se ve obligada al pago de un determinado tributo, es decir, es la descripción que hace la Ley de alguna conducta de cuya realización se tendrá como consecuencia la causación de una contribución.

La doctrina nos lo define como:

“El objeto así considerado puede ser una cosa mueble o inmueble, un acto, un documento, una persona que en este caso será sujeto y objeto del impuesto, como sucede en los impuestos de capitación.”²⁴

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

El hecho puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.”²⁵

“Consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los aspectos siguientes:

- a) Dar. Se refiere a la parte del patrimonio de los contribuyentes o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes o la cantidad fija, que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- b) Hacer. Consiste en cumplir con todos los deberes positivos, que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.

²⁴ Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* pág. 135.

²⁵ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág.157.

c) No hacer. El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas.”²⁶

Por lo tanto hablar del objeto en un sentido general y para tener una mejor referencia del mismo habrá que hacer un breve recordatorio respecto a lo que es el objeto en Derecho Privado, para poder tener una concepción del objeto, y que se tenía la presencia de un objeto directo y uno indirecto, en donde el primero era la obligación principal, la causa que en un momento constreñía a un acreedor con un deudor y el objeto indirecto es el objeto en sí, la cosa pudiera ser mueble e inmueble, en este sentido el objeto de la obligación puede catalogarse como el objeto directo, la conducta que se adecua a la hipótesis normativa y que por ende deberá de tributar al realizar el hecho generador y que a su vez también suele denominarse al objeto como cosa, o sea un objeto indirecto.

1.5. LA BASE.

Por cuanto, a la base se refiere, si bien es cierto, una vez que la conducta del sujeto pasivo se adecuó a la hipótesis descriptiva y con ello dio origen al hecho generador, razón por la cual, deberá cumplir con la obligación jurídico tributaria sustantiva y/o formal. Lo hará respecto de aquella cantidad que resulte de la diferencia positiva que resulte al disminuir a los ingresos que hubiese acumulado las deducciones autorizadas por Ley, por lo que respecta a las personas físicas. Y por cuanto hace a las Personas morales, será la diferencia que resulte después de deducir de sus ingresos acumulables, los gastos que sean necesarios para la obtención de esos ingresos, así como las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores, razón por la cual una vez realizado cualquiera de los métodos antes señalados, se podrá obtener la base.

Así también a la base se le considera como:

“Es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, por ejemplo: la renta percibida, número de litros producidos, etc.”²⁷

“Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto, por ejemplo: monto de la renta percibida, valor de la porción hereditaria, números de litros producidos, etc.”²⁸

²⁶ Hugo Carrasco Iriarte. Derecho Fiscal 1. Ed. 2ª ed. México, 2003. Pág. 191.

²⁷ Ibid. Pág. 196.

²⁸ Ernesto Flores Zavala. Op. cit. pág. 135.

“Esta representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente”²⁹

1.6. LA TASA.

Otro elemento de las contribuciones, es la tasa, que será aplicable únicamente para las personas morales, es decir un porcentaje establecido en Ley, que se deberá aplicar a la base de la contribución y que también la definen de la siguiente manera:

“Esta representada por el tanto por ciento que se le aplica a la base de la contribución. 10 por ciento, 15 por ciento.”³⁰

“La tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base da el impuesto por pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a) Tasa fija. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) Tasa proporcional. No varía la tasa, pero si la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.
- c) Tasa progresiva. En la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.
- d) Tasa regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.”³¹

1.7. LA TARIFA.

Por último tenemos a la tarifa, esta será también establecida en Ley para las personas físicas y que podrán variar de acuerdo al ingreso percibido o el tipo de actividad que desarrolle, es así que la tarifa es definida como:

“Son las listas de unidades y de cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría.”³²

²⁹ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág. 158.

³⁰ *Ídem.*

³¹ Hugo Carrasco Iriarte. *Op. cit.* pág. 199.

³² Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* pág. 135.

“Está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

En nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.”³³

1.8. ANÁLISIS ESPECIAL DE LOS SUJETOS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

El realizar un análisis especial, sobre los sujetos del Impuesto Sobre la Renta, se hace atendiendo a que dicho Impuesto, junto con el Impuesto al Activo son los que mayor percepción de ingresos le generan al Estado mexicano, considerados también como Impuestos progresivos, porque toman en cuenta la capacidad económica de una persona, es decir, los contribuyentes con menor nivel de ingresos tienen, en proporción, una menor carga fiscal que las personas físicas o morales acaudaladas; por lo cual a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que esta debe pagar de impuestos, también aumenta.

Pero el que nos interesa explicar aunque someramente, es el Impuesto Sobre la Renta, el cual se encarga de gravar ingresos o incremento del patrimonio del sujeto pasivo, interpretada en un sentido amplio, como cualquier modificación positiva que sufra su patrimonio (dinero en efectivo, bienes, servicios profesionales, créditos, etc..

Así pues tenemos que una vez señalado lo que es el Impuesto Sobre la Renta y que tipo de impuesto es, indicaremos a sus elementos de la siguiente manera:

Sujetos.

Sujeto activo que será en este caso, el Estado (Federación, Entidad Federativa y Municipio) y un sujeto pasivo, el cual de conformidad con el artículo 1° de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, será:

“Artículo 1°.- Las personas físicas y las Morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I.- Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

³³ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* pág. 158.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”

Así, para tener una mejor comprensión de este artículo, citaremos primeramente a lo que debe entenderse por residentes, y para ello citaremos al artículo 9° del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto nos refiere cuatro clases de residentes en México:

“Artículo 9°.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I.- A las siguientes personas físicas:

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

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

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

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

II.- Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional.

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México de conformidad con este Código, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquel en el cambio de residencia fiscal.”

Lo anterior, por cuanto hace a la **residencia** y atendiendo al concepto de **fFuente de riqueza**, es el lugar en el que se genera el ingreso que constituye el objeto del impuesto y como ejemplo tenemos que: En el caso de que un músico de nacionalidad inglesa diera un concierto en territorio nacional, con residencia en los Estados Unidos de América, causará el Impuesto Sobre la Renta mexicano, por los ingresos que se perciben de las entradas pagadas por los asistentes a dicho concierto, independientemente de su nacionalidad y lugar de residencia, a pesar de que tampoco tenga ningún establecimiento permanente en el Estado mexicano, ya que precisamente su fuente de riqueza es el Estado mexicano.

Por último, **el establecimiento permanente**, el cual la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su artículo 2º párrafo primero, lo define como:

“Artículo 2º.- Cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales”

Por último, tenemos que las **actividades empresariales**, serán aquellas, tales como: Las comerciales, industriales, agrícola, ganaderas, pesqueras y silvícolas, que se mencionan dentro del artículo 16 del Código Fiscal de la Federación.

En lo que respecta al objeto, base, tasa o tarifa, integrantes del Impuesto Sobre la Renta, los podemos definir de manera somera de la siguiente forma:

Objeto: Constituido por los ingresos obtenidos por las personas físicas o morales, en términos del artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta riqueza integral o renta del sujeto pasivo.

Base: Para el caso de las personas físicas, será la diferencia positiva que resulte de disminuir a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas por Ley para cada tipo de ingresos en específico.

En cuanto a las personas morales, será la diferencia que resulte después de deducir de sus ingresos acumulables, los gastos que sean necesarios para la obtención de esos ingresos, así como las pérdidas fiscales pendientes de amortizar de ejercicios anteriores.

Tasa: Será, aplicable a las personas morales, es decir, el porcentaje aplicado al resultado fiscal obtenido en el ejercicio, siendo gravada con una tasa del 28%.

En el caso de las personas físicas, se gravan con **tarifas** progresivas, establecidas en los artículos 113, 114, 177 y 178 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.8.1. EL ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN EL EXTRANJERO.

Una vez delimitado, lo que debe entenderse por Impuesto Sobre la Renta y sus elementos, se podrá abordar lo que es el Impuesto Sobre la Renta acreditable en el extranjero, el hecho de incluir este punto en nuestra investigación, se hará con la finalidad de relacionarlo con el mismo artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, por cuanto hace a la información de las autoridades extranjeras.

Porque es precisamente el Impuesto sobre la Renta, quien se encarga de ahondar de manera más detallada y amplia en cuanto al acreditamiento de impuestos pagado en el extranjero, por consiguiente, para comenzar con este punto, debemos citar a la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 6° primer párrafo, el cual nos dice:

“Artículo 6°.- Los residentes en México, podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá, siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.”

De lo anterior, tenemos que los residentes en México, entendiendo por México lo que dispone el artículo 8° del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 8°.- Para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional, lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial.”

Por consiguiente, solo aquellos que residan en territorio nacional podrán acreditar (**disminuir**) contra el Impuesto Sobre la Renta a su cargo que les corresponda pagar en el Estado mexicano, el Impuesto Sobre la Renta que

hayan pagado en el extranjero, por los ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que estén obligados al pago del impuesto en los términos de la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta y con ello evitar se presente la doble tributación.

CAPITULO II

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL PODER TRIBUTARIO Y LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Una vez que se han señalado los aspectos generales de lo que debe entenderse por contribución, así como los elementos que la integran, sé esta en la posibilidad de abordar este segundo capítulo, que se encargara de introducirnos a las restricciones o limitaciones que en un momento dado tiene el Estado como ente soberano y quien se encarga de imponer los tributos, a que se tiene la obligación de contribuir, pero que no deberán establecerse con arbitrariedad, ya que de lo contrario podría hablarse de que existen contribuciones inconstitucionales, por tratarse de imposiciones que no se sujetan a lo que señala la Constitución en su artículo 31 Fracción IV, descripción legal en la que encontramos regulados los principios rectores de toda Ley impositiva Fiscal. Para poder determinar o emitir juicio respecto, de casos en que se estaría violentando a la Ley Constitucional, se realizo un referente de algunos autores que describen los aspectos más relevantes de los Principios Constitucionales, tales como Principio de Legalidad, de Proporcionalidad y Equidad, Igualdad, Generalidad y Destino de la Contribución, así como un somero estudio de la Garantía de Audiencia, para poder determinar si en un caso se estaría violando garantías individuales, o si en caso contrario tratándose de contribuciones, la garantía de audiencia pudiera contemplarla como excepción, siempre y cuando cumpliera con los requisitos que señala la misma Ley, de lo contrario se estaría vulnerando la esfera jurídica del Sujeto pasivo, ahora bien pasaremos a describir el primer principio constitucional, y que este es el:

2.1. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Quizá uno de los aspectos más importantes, es el hecho de determinar, si verdaderamente todos nos encontramos obligados a tributar, tal y como lo menciona nuestro artículo 31 Constitucional en su encabezado “Son obligaciones de los mexicanos...” en relación con su fracción IV “Contribuir para los gastos públicos..”, luego entonces si verdaderamente nos encontramos obligados para con el Estado, dichas obligaciones deberán encontrarse en Ley vigente y positiva, siendo así el principio al que primeramente deberemos referirnos será el principio de legalidad, el cual lo podemos definir de la siguiente manera:

“Los impuestos se deben establecer por medio de las leyes, tanto desde el punto de vista material, como el formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo.”³⁸

“El principio de legalidad se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que dispone que las contribuciones que se tiene la obligación de pagar para los gastos públicos de la Federación, de los Estados y de los municipios deben estar establecidos en leyes. Un reforzamiento de este fundamento se encuentra en el párrafo segundo del artículo 14 Constitucional que garantiza que nadie puede ser privado de sus propiedades si no es conforme a las leyes expedidas por el Congreso.

El principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, “nullum tributum sine lege”.

El principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa. La ley debe establecer también las exenciones.

Hay una sola excepción al principio de legalidad que establece la Constitución, en cuanto se refiere al aspecto formal del principio, y es la que proporciona el artículo 131, según el cual: “El ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida”. De no existir consagrada esta excepción por la propia Constitución, el Presidente de la República no podría alterar las tasas de los impuestos de importación o de exportación, ni mucho menos crear dichas alícuotas, pues de importación o de exportación, pues las mismas constituyen un elemento de la obligación tributaria que debe ser establecido por una ley formal del Congreso, de acuerdo con el principio de legalidad. Esta facultad del Ejecutivo constituye, pues, una excepción al sistema de la división de poderes consagrados en la misma Constitución, y la facultad fue introducida por la reforma constitucional de diciembre de 1950 debido a poderosas razones de política económica que hicieron indispensable la misma para defender la economía nacional de las fluctuaciones de precios en el comercio exterior.”³⁹

³⁸ Ernesto Flores Zavala, *Op. Cit.* Pág. 209-210.

³⁹ Sergio Francisco De la Garza. *Op. cit.* págs. 265-269.

“Tanto las contribuciones como sus elementos deben estar establecidas en ley, respetando el aforismo *nullum tributum sine lege*, que significa que no puede haber un tributo que no se encuentre establecido en la ley.

Si no se encuentran establecidos en ley los elementos esenciales de los impuestos (o de cualquier contribución), sería la autoridad fiscal y no la ley, como lo ordena la Constitución, la que fijaría la proporcionalidad del impuesto. Como consecuencia de ello, la tributación tendría un carácter arbitrario.

Tanto las contribuciones como su cuantía y sus demás elementos esenciales deben estar establecidas en ley, para que se limiten las facultades de la autoridad exactora y quede ésta constreñida en su actuación a lo que específicamente establece la ley, lo que otorgará indubitablemente al contribuyente un estado de seguridad jurídica.

La garantía de legalidad tributaria se encuentra asimismo respaldada por la garantía de fundamentación legal que instituye el artículo 16 de la Ley Suprema, ya que el hecho de cobrar un impuesto o contribución implica un acto de molestia que afecta al gobernado. Por ello la autoridad debe de fundamentar y motivar todo acto que implique un requerimiento de pago, es decir, una garantía que al igual que la legalidad, le da seguridad al gobernado.”⁴⁰

El principio de Legalidad, en algún momento determinado suele confundirse con la garantía que contempla el artículo 16 constitucional, en cuanto al calificativo de “legalidad” ya que dentro del artículo 31 fracción IV constitucional en su apartado “como lo dispongan las leyes” se le conoce como Principio de legalidad y a la garantía regulada en el artículo 16 de la misma Ley erróneamente suele denominarse garantía de legalidad, la cual debe llamarse “garantía de seguridad jurídica de legalidad”, así pues tenemos que si bien es cierto que las contribuciones deben estar en Ley, estas Leyes deben cumplir con el requisito de formalidad y materialidad, es decir, con el proceso legislativo llevado a cabo por el órgano facultado y en cuanto a la materialidad, la Ley debe ser abstracta e impersonal, y posteriormente que en esa Ley se señale y regule el impuesto, así también se establezca, tiempo, lugar, y los elementos de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa), plazos para cumplirlos y las sanciones estableciendo un límite inferior y uno superior, de lo contrario si una Ley no cumple con todos y cada uno de los requisitos antes señalados, se estaría violando un principio consagrado en la Constitución, que provocaría entonces una vulneración en la esfera jurídica del contribuyente.

⁴⁰ Ana Laura Gordo López. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario Mexicano. Ed. Porrúa. 1ª ed. México, 2000. Págs. 35-41.

2.2. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD.

Conforme se realice una conducta que se hubiese adecuado a la hipótesis descriptiva y con ello se cumple con el principio de legalidad, ya que existe una ley que obliga en este caso al contribuyente, esta Ley deberá de manera intrínseca ser proporcional y equitativa, luego entonces la hipótesis normativa deberá atender a la capacidad económica del contribuyente (empresa o persona física) y tratar igual los iguales y desigual a los desiguales, atendiendo a lo ya planteado surgen dos principio más y estos serán el principio de proporcionalidad y el principio de equidad, a los cuales suelen definir de la siguiente manera

“La proporcionalidad significa que cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas, y que esa aportación sea la mínima posible para no fastidiar, ahuyentar o empobrecer al contribuyente porque carecen de los bienes o recursos pecuniarios que queden liberados de dicha obligación como parte de lo que debemos entender por justicia fiscal.”⁴²

“La proporcionalidad consiste, en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (sic, debe ser cuantitativa) superior a los medianos y reducidos recursos, lo que se logra al través de las tarifas progresivas.

Nosotros consideramos que la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomado en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos. El sistema más adecuado para medir las capacidades contributivas es el de los impuestos directos, que por naturaleza pueden ser progresivos. Sin embargo en los impuestos indirectos, que no pueden eliminarse de ningún sistema tributario, la distribución tiene que hacerse en forma proporcional.

Por otra parte, no se ha puesto suficiente énfasis en las últimas palabras de la fracción IV del artículo 31, que establece que es “en la forma que establezcan las leyes” donde deben encontrarse la proporcionalidad y la equidad.

⁴² Narciso Sánchez Gómez. *Op. cit.* pág. 148

Es decir, no se ha puesto suficiente énfasis en que la Constitución exige que sea “en las leyes” que establezcan los impuestos donde se establezca “la manera proporcional y equitativa”, que exige.”⁴³

“La garantía de proporcionalidad radica 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 y rendimientos, al través de tarifas progresivas, para que el sacrificio que reciba el contribuyente de mayores recursos sea el mismo que el de los menores.

El término “justa y adecuada” se refiere en mi concepto a que nunca debe ser en cantidad tal que represente prácticamente el total de los ingresos que haya percibido el contribuyente, porque si fuera así, se entendería que el Estado estaría confiscando bienes de los ciudadanos.

La garantía de proporcionalidad es aquella que consiste en que todas las leyes impositivas, por mandato constitucional, deben establecer tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su capacidad económica, para así afectar una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado, distribuyendo la carga entre todas las fuentes de riqueza del país.”⁴⁴

“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 cualitativamente superior a los de mediano y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza al través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto, en monto superior, los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menos ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada en la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impuesto sea distinto, no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos.”⁴⁵

⁴³ Sergio Francisco de la Garza. *Op. cit.* págs. 272-275.

⁴⁴ Ana Laura Gordoá López. *Op. cit.* págs. 48,49.

⁴⁵ Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* pág. 215.

“La proporcionalidad es la correcta disposición entre las cuotas, tasas o tarifas previstas en las leyes tributarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellas gravados.

Es decir, cabe afirmar que el Principio de Proporcionalidad significa que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus respectivas capacidades económicas, aportado a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos, pero nunca una cantidad tal que su contribución represente prácticamente el total de los ingresos netos que hayan percibido, pues en este último caso se estaría utilizando a los tributos como un medio para que el Estado confisque los bienes de sus ciudadanos.

Dicho en otras palabras, el Principio de Proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a la de medianos y reducidos recursos; y por la otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables.

En síntesis, el Principio de Proporcionalidad aparece estrechamente vinculado con la capacidad económica de los contribuyentes, la que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas para que en cada caso el impacto patrimonial sea distinto no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, la que deba corresponder a su vez, a los ingresos obtenidos.

El principio de Proporcionalidad, tal y como atinentemente lo apuntara Adam Smith, debe considerarse en relación con la economía general de un país, de tal manera que las cargas tributarias se distribuyan, justas y adecuadamente, entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes. Es decir, no basta con que se grave a los ciudadanos en función de sus respectivas capacidades económicas; es además necesario que los gravámenes se repartan equilibradamente entre las diversas fuentes de riqueza, con el objeto de que no sean una o dos las que preferentemente sostengan al fisco.

Resumiendo nuestras ideas acerca de este complejo problema, podemos concluir afirmando que de una correcta interpretación de la multicitada fracción IV del artículo 31 Constitucional, el Principio de Proporcionalidad –debidamente separado y diferenciado de la Equidad- se estructura dentro de nuestro Derecho Fiscal atendiendo a los siguientes elementos primordiales:

- a) La capacidad económica de los ciudadanos, a fin de cada uno de ellos contribuya cualitativamente en función a dicha capacidad.

- b) Una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por cada causante como factor determinante para fijar la base gravable.
- c) Las fuentes de riqueza disponibles y existentes en el País, entre las cuales deben ser distribuidas en forma equilibrada todas las cargas tributarias, con el objeto de que no sean sólo una o dos de ellas las que lo soporten en su totalidad.

La proporcionalidad puede definirse como el Principio en virtud del cual todas las leyes tributarias, por mandato constitucional, deben: establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica; afectar fiscalmente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga tributaria a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.”⁴⁶

En tal virtud el principio de proporcionalidad, en el cual la mayoría de los autores coinciden en señalar que para hacer un análisis de este término debe hacerse por separado y no en forma conjunta con lo que es la equidad, cuyos términos son totalmente distintos y que en algunas ocasiones suelen utilizarse como sinónimos. Por cuanto a que debe entenderse por proporcionalidad existe un criterio uniforme, al principio de proporcionalidad y su regulación en la Constitución, así también describen, que si bien hay que contribuir al gasto público, esta contribución deberá ser proporcional, es decir de acuerdo a la capacidad económica de cada sujeto pasivo, respecto del excedente que resulte en la diferencia de los ingresos y egresos que en un momento dado se tuvieron que realizar, porque para ganar dinero se deberá gastar dinero, luego entonces para que estos tributos se consideren proporcionales, existe un método, y este es que quienes tienen más tributen más y los que perciban menos obviamente tributen menos, en función de una tabla progresiva en la cual se establece un equilibrio entre la capacidad económica y las tasas o tarifas o las cuotas establecidas en Ley

Por su parte debemos entender por equidad, aquella que se va a encargar de brindar en materia fiscal exista una igualdad, un criterio uniforme de aplicación de la Ley para con los contribuyentes, es decir no hacer desiguales a los iguales, es así entonces que el común denominador de la equidad será la igualdad, y así tenemos que la equidad es definida como:

“Equidad: Es el trato igual a los iguales en idénticas condiciones, es decir, si las normas impositivas reúnen las condiciones de abstracción y de generalidad.”⁴⁷

⁴⁶ Adolfo Arrijo Vizcaino. *Op. cit.* págs. 248-251,256.

⁴⁷ *Ibíd.* Pág. 256.

“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, etc., 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.”⁴⁸

“La garantía de equidad radica en la igualdad ante la misma ley de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, mismos que deben recibir un tratamiento idéntico en pago y en el cumplimiento de sus obligaciones.

La garantía de equidad es aquella que consiste, por mandato constitucional, en que las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igual a todos los contribuyentes de un mismo tributo, aun cuando no debo dejar de mencionar que las más recientes tesis de la Corte van encaminadas a que dentro de un impuesto pueden existir diversas categorías de sujetos pasivos, mismas que pueden tener tratos distintos, en lo cual tampoco coincide.”⁴⁹

“El común denominador del Principio de Equidad está constituido por la igualdad. Esto significa que para el debido acatamiento del Principio, las leyes tributarias deben otorgar el mismo tratamiento a todos los sujetos pasivos que se encuentren colocados en idéntica situación, sin llevar acabo discriminaciones indebidas y, por ende, contrarias a toda noción de justicia.

Dentro de este contexto, el Principio de Equidad va a significar, como lo apuntamos líneas atrás, 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, de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc.; Debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente. En esencia la equidad atiende a la igualdad en la regulación de todos los elementos integrantes del tributo o contribución, con excepción de las tasas, cuotas o tarifas. Es decir, la norma jurídica- tributaria no debe establecer distinciones concediendo, por ejemplo, mayores plazos de pago para unos contribuyentes que para otros, sancionando con diferente severidad el mismo tipo de infracción, etc.; Cuidándose tan sólo, en acatamiento del ya analizado Principio de Proporcionalidad, de que las tarifas, cuotas o tasas impositivas contengan diferencias porcentuales, a fin de que

⁴⁸ Ernesto Flores Zavala. *Op. cit.* págs. 215-216.

⁴⁹ Ana Laura Gordoia López. *Op. cit.* págs. 48-49,58.

cada quien contribuya según el volumen de ingresos, utilidades o rendimientos gravables que perciba.

A la Equidad podemos definirla como el principio en virtud del cual, por mandato constitucional, las leyes tributarias deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo tributo en todos los aspectos de la relación jurídico- fiscal (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etcétera), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad tributaria significa que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.”⁵⁰

De acuerdo, con lo antes citado, hablar de equidad es referirse a la igualdad, no hacer distinción alguna, pero como para toda regla general existe una excepción, estas los son las tarifas progresivas, tasa o cuotas, las cuales obviamente no serán iguales para todos los contribuyentes ya que necesariamente atenderán a la capacidad económica del sujeto pasivo. Es decir la equidad radica en que el tributo a pagar debe ser uniforme, no a unos más y otros menos, así también deberá encontrarse en Ley.

2.3. PRINCIPIO DE IGUALDAD.

Primeramente, la igualdad desde el punto de vista jurídico se manifiesta como la posibilidad y capacidad de que varias personas, numéricamente indeterminadas, adquieren los derechos y contraigan las obligaciones derivados de una cierta y determinada situación, dicho de otra manera la igualdad es un status jurídico que se encargara de garantizar el Estado por medio de leyes a favor de las personas físicas y morales, y con ello cumplir con el principio de no hacer desiguales a los iguales. Ahora bien la igualdad también es definida como:

“El artículo 13 de la Constitución Federal prescribe que “nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales”. Esta garantía individual que históricamente tuvo su génesis en materia penal, como la mayor parte de ellas, tiene su extensión en materia tributaria.

Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se aplique sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas. Una ley

⁵⁰ Adolfo Arrijoja Vizcaino. Op. cit. págs. 251-252,256.

que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional.

La garantía de igualdad en realidad establece que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias. Como esta igualdad debe tomar en consideración tanto las diferencias que caractericen a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trate para determinar quienes son iguales cuando la relación en que la particular obligación impuesta por la ley esté con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación para determinar si son o no iguales las circunstancias, las leyes pueden y aun deben, establecer categorías diversas a condición de que la decisión sea razonable, es decir, tenga razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trate.”⁵¹

Es así entonces que en materia fiscal una vez que el sujeto pasivo ha provocado el hecho generador, deberá aplicarse la Ley fiscal de manera uniforme, la única excepción que se hace es la capacidad económica del contribuyente. Por ejemplo en tratándose de deducciones, estas deberán encontrarse en Ley y adecuarse a lo que tenemos derecho los sujetos pasivos en forma uniforme, no a unos más y a otros menos, es decir también se estaría cumpliendo con el principio de justicia tributaria en donde señala que los tributos deben ser generales y uniformes.

2.4. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Una de las peculiaridades de toda Ley, los es precisamente la generalidad (aplicar la Ley a todos por igual), y así deberá ser la Ley fiscal, debe precisamente contemplar en la imposición o cumplimiento de la obligación tributaria, a la generalidad, es decir aplicarla a todas aquellos sujetos que hayan adecuado su conducta a la hipótesis descriptiva y provocado el hecho generador, ya que de no ser así, entonces a la generalidad se le estaría dando un sentido distinto, carente de validez, y como ejemplo tenemos al encabezado de nuestro artículo 31 Constitucional “Son obligaciones de los mexicanos..” en relación con su fracción IV. “Contribuir al gasto público..”, si bien es cierto que todos nos encontramos obligados al pago de contribuciones, también lo es que para ser considerados como sujetos pasivos, deberá adecuarse nuestra conducta a los descrito por la Ley fiscal, es así entonces que la generalidad, será aplicable a todos aquellos que han provocado el hecho generador y no sólo por que en la Constitución se enuncie como obligación propia de los mexicanos el tributar.

Por cuanto al concepto del principio de generalidad, este se define como:

⁵¹ Sergio Francisco De la Garza. *Op. cit.* págs. 291-293.

“El principio de Generalidad es consecuencia directa del régimen de legalidad tributaria. En efecto, si todo tributo para resultar válido y eficaz debe encontrarse previsto en una ley y si todas las relaciones que se presentan dentro del ámbito tributario deben derivar de una norma jurídica aplicable, es a todas luces evidente que el Derecho Fiscal sólo puede manifestarse al través de normas jurídicas.

Ahora bien, en tales condiciones, los tributos o contribuciones participan de las características esenciales del acto que les da vida: la Ley. Es así como en primer término tenemos que hacer referencia al apuntado Principio de Generalidad, ya que el ser general es uno de los principales elementos del acto legislativo.

Así se dice que una ley es general cuando se aplica, sin excepción, a todas las personas que se coloquen en las diversas hipótesis normativas que la misma establezca. Por eso se afirma que las leyes van dirigidas a “una pluralidad innominada de sujetos”; o sea, a todos aquellos que realicen en algún momento los correspondientes supuestos normativos.

Establecido lo anterior, estimamos que el Principio de Generalidad Tributaria puede enunciarse diciendo que, sólo están obligados a pagar los tributos aquellas personas, físicas o morales, que por cualquier motivo o circunstancia se ubiquen en alguna de las hipótesis normativas previstas en las leyes tributarias, llevando a cabo en consecuencia, el correspondiente hecho generador de los tributos o contribuciones de que se trate.

El principio de Generalidad encuentra su fundamento constitucional en el encabezado del Artículo 31, el que, como se recordará, a la letra dice: “Son obligaciones de los mexicanos”; lo cual, con base en lo que se acaba de exponer, significa que toda persona que se coloque en cualquiera de las hipótesis normativas contenidas en las leyes expedidas por el Estado Mexicano, automáticamente queda obligada a contribuir a los gastos públicos.”⁵²

“El principio de generalidad, dijimos, no significa que todos deben pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto. Sin embargo, este principio puede también aplicarse a cada impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con lo que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones.”⁵³

⁵² Adolfo Arrijoa Vizcaino. Op. cit. págs. 239-241.

⁵³ Ernesto Flores Zavala. Op. cit. pág. 212.

2.5 PRINCIPIO DEL DESTINO DE LA CONTRIBUCIÓN.

Una vez cumplido con nuestras obligaciones tanto sustantivas y/o formales. La autoridad hacendaría o el sujeto activo de la relación jurídica tributaria, al recaudar todos aquellos tributos a que tiene derecho, deberá ahora cumplir con las necesidades de toda una población, luego entonces, de todos aquellos recursos obtenidos en el ejercicio fiscal, tendrá ahora la obligación de destinarlos a la satisfacción de necesidades esenciales, como lo son; los servicios públicos, educación, seguridad social, etc. De lo contrario resultaría absurdo, cumplir con nuestras obligaciones de tributar, si el Estado a su vez no cumpliera con su obligación principal y esto lo es, la satisfacción de necesidades básicas de toda su población.

Por lo que hace al concepto del principio del destino de la contribución la doctrina lo define:

“Los ingresos tributarios tienen como finalidad costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que tales servicios deben representar para el particular un beneficio equivalente a las contribuciones efectuadas, ya que resultaría ilógico e infundado que el Estado exigiera en forma permanente de sus súbditos, una serie de contribuciones sin entregarles nada a cambio. Por el contrario, es una verdad fácilmente comprobable que en aquellos países en donde se disfruta de mejores servicios públicos, los ciudadanos pagan con mayor regularidad y seriedad sus impuestos que en aquellos en donde tales servicios resultan deficientes e inconstantes en cuanto a su prestación.

Nuestra Carta Magna impone a los gobernantes el deber de destinar las contribuciones ciudadanas exclusivamente a la satisfacción de los gastos públicos y otorga implícitamente a los gobernados una especie de derecho moral para, en conciencia, negarse al sostenimiento económico de un gobierno que haga un uso indebido de sus aportaciones. En esencia, este Principio Constitucional establece una importante obligación a cargo del Estado, el cual sólo la cumplirá si emplea escrupulosamente todos y cada uno de los ingresos tributarios que recaude en la integración de un Presupuesto Nacional cuyo contenido sea ampliamente divulgado entre la población, la que tiene derecho – y por supuesto el gobierno la obligación correlativa- de conocer detalladamente en qué forma se manejan sus contribuciones. De lo contrario la Administración Pública de que se trate que dará automáticamente colocada al margen de la Constitución.”⁵⁴

“El sector público necesita procurarse de una gran cantidad de recursos que permitan satisfacer el amplio gasto que implica administrar y mantener a una comunidad. Los medios para conseguir dichos recursos constituyen los

⁵⁴ Adolfo Arrijo Vizcaino. *Op. cit.* pág. 245.

ingresos públicos que inicialmente consistían en las entregas, de súbditos a soberanos, de un valor absoluto o porcentual del total de los bienes generados. Al evolucionar, se iniciaron las cargas impositivas y la explotación de los bienes públicos. Se llega a la época clásica, donde los teóricos de las finanzas públicas consideraron que los ingresos del Estado se podían clasificar en dos tipos:

- a) Ingresos ordinarios. Formados por las rentas obtenidas por el Estado de sus propios bienes o por la actividad industrial.
- b) Ingresos derivados. Consistentes en los recursos de los particulares obtenidos por el Estado en su carácter de soberano.

Al estudiar la actividad financiera intervienen los aspectos político y sociológico. El aspecto político radica en la facultad del Estado de conseguir medios económicos para poder invertirlos en fines productivos y así poder satisfacer las necesidades públicas, lo cual pertenece al ámbito de los poderes de supremacía. A diferencia del aspecto político. Sociológicamente hablando el gasto repercute en la sociedad, por lo tanto la hacienda pública debe de controlar las reacciones de la misma.”⁵⁵

“El “gasto público”, doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre “gasto público”, que el importe de los recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos.

La mayor parte de los impuestos tienen una aplicación general a los gastos públicos. Sin embargo, y por excepción algunos tributos pueden tener afectaciones especiales cuando la ley así lo establezca.

La constitucionalidad de las afectaciones de impuestos a fines especiales ha sido estudiada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tanto a la luz de si la afectación a fines especiales es válida constitucionalmente como en cuanto a si los casos determinados escapan al destino de gastos públicos.”⁵⁶

En conclusión, del principio de destino de la contribución, este tiene como finalidad que todas aquellas contribuciones de que se es objeto a tributar, estas deben ser destinadas al gasto público, es decir, para la satisfacción de necesidades mediatas e inmediatas, que caso tendría tributar si no se cumplieran con los servicios básicos a que se encuentra obligado el Estado como ente soberano, ninguno y en razón de ello se hace un cuestionamiento por parte del Licenciado Hugo Carrasco, respecto de que en dónde los servicios son más eficientes, existe una mayor y mejor seguridad, una ciudad más limpia

⁵⁵ Ana Laura Gordoia López. *Op. cit.* págs. 58-59.

⁵⁶ Sergio Francisco De la Garza. *Op. cit.* págs. 287-289.

y demás servicios mejor establecidos son en razón de que se tiene un mejor cumplimiento de las obligaciones tributarias y no como en el Estado mexicano, en donde existen muchas evasiones y omisiones de impuestos, razón por la cual no hay buenos servicios en el territorio nacional y cada vez son más agudos los recortes al presupuesto que se sufren, por ejemplo los destinados a la educación y salud primordialmente, lo que trae como consecuencia el descontento de la gran mayoría de los ciudadanos mexicanos, por eso la razón y existencia de este principio, que así como es una obligación recaudar tributos, también lo es, que dichos tributos sean destinados al gasto público y así cumplir con las necesidades del lugar en se vive.

2.6 LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Continuando con las restricciones o limitaciones que operan en materia tributaria, es bien saber que así como se establecen los principios que deben regir en toda imposición contributiva, lo es también, importante referirnos a la garantía de audiencia, ya que dentro de este derecho subjetivo, el cumplimiento de la obligación tributaria, resulta ser una excepción, por cuanto a que el tributo no se cuestiona, se impone. Luego entonces, la garantía de audiencia, es contemplada por la autoridad administrativa desde el momento mismo en que se le notifica al contribuyente que no ha pagado y debe hacerlo, en este sentido se dice que se respeta dicha garantía de audiencia, en el momento en que es notificado.

Aunque el acto que emita la autoridad administrativa deberá cumplir con todos y cada uno de los requisitos que nos señala nuestro artículo 16 Constitucional (mandamiento por escrito, emitido por autoridad competente, debidamente fundado y motivado), para que en este sentido el acto de molestia se considere como constitucional.

Ahora bien a la garantía, debe entenderse como una relación jurídica que se establece entre el gobernado (persona física o moral) y cualquier autoridad estatal, de lo cual se desprende que existen tres tipos de relaciones y estas son: Las relaciones de coordinación, de supraordinación y las relaciones de supra a subordinación. En las cuales se presentaran vínculos entre particulares sin imperio o soberanía, que se regirán por el Derecho privado, así como las que implican relaciones entre dos o más autoridades del Estado y por último las que se entablan entre los órganos del Estado, en ejercicio de su poder público y los sujetos, respectivamente.

Por cuanto hace a la “audiencia”, esta palabra nos indica que para poder ser objeto de un acto privativo, se deberá ser oído y vencido “La garantía de audiencia, una de las más importantes dentro de cualquier régimen jurídico, ya que implica la principal defensa de que dispone todo gobernado frente a actos

del Poder público que tiendan a privarlo de sus más caros derechos y sus más preciados intereses, está consignada en el segundo párrafo de nuestro artículo 14 constitucional que ordena:

“Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad, de sus posesiones, propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.⁵⁷

“Las garantías constitucionales que reconocen el derecho de audiencia –como su propio nombre lo indica -, se refieren a una formula que permite a los individuos oponerse a los actos arbitrarios de las autoridades, cuando estas los privan de sus derechos, negándoles a los propios afectados el beneficio de tramitarse procedimiento que les permita el ser oídos –en sus excepciones, argumentaciones y recursos -, y aún más: Condicionar las resoluciones definitivas a una congruencia entre lo alegado y lo resuelto.

Pero bien entendido que este formalismo persigue una esencia más profunda, como lo es el derecho a defenderse a través del procedimiento, de ser escuchado en toda su plenitud, razón por la cual se comprende el contenido de esas formalidades esenciales que requiere todo procedimiento para que el mismo se considere constitucionalmente garantizado”.⁵⁸

La garantía de audiencia, junto con la garantía de seguridad jurídica de legalidad, son los derechos subjetivos por excelencia, ambas reguladas, en los artículos 14 y 16 constitucionales respectivamente, son necesariamente observables respecto de los ordenamientos secundarios, en razón de que se encuentran establecidos y regulados en la Ley Suprema, ahora bien en lo que respecta a la garantía de audiencia objeto de estudio en este apartado, es considerada como una excepción en cuanto se refiere al pago de un tributo, como se verá en líneas posteriores, pero Ley o acto de autoridad que no tome en consideración lo establecido por el artículo 14 constitucional, se considerara como una vulneración de garantías individuales, lo que trae como consecuencia directa el interponer nuestro juicio de amparo, contra actos o leyes de acuerdo a las circunstancias de hecho y de derecho que se presenten.

Así tenemos que la garantía de audiencia, significa que para poder ser objeto de privación, de alguno de los bienes jurídicos tutelados en la misma garantía, el gobernado deberá ser oído y vencido en “juicio”, siempre y cuando cumpla con las demás garantías de seguridad jurídica de legalidad, para que el acto privativo no sea considerado como inconstitucional.

⁵⁷ Ignacio Burgoa Orihuela. Las Garantías Individuales. Ed. Porrúa. 31ª ed., México, 1999. Pág. 524.

⁵⁸ Juventino V. Castro. Garantías y Amparo. Ed. Porrúa. 5ª ed. México, 1986. Pág. 226.

2.6.1 TITULARIDAD DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Una vez determinado lo que debe entenderse por garantía de audiencia, ahora también lo es, el hecho de establecer que quien será el titular de dicha garantía, lo será el gobernado, no solo de la garantía de audiencia, sino de las restantes garantías contempladas en nuestra Constitución Política, ya que de la relación de supra a subordinación, el propio gobernado es quien resentirá la ejecución del acto de autoridad que en este sentido pretende privarlo de alguno de sus bienes jurídicos, lo cual podría causarle una pérdida o menos cabo en su esfera jurídica, razón por la cual el gobernado podría invocar le sea respetada su garantía de audiencia como “titular” de la misma, evitando le sea vulnerada su esfera jurídica.

Así pues cualquiera que resienta una conducta que viole garantías jurídicas, el gobernado como “titular” de dichas garantías, podrá pedir le sean respetadas, es decir no se hace distinción de raza, religión, sexo, nacionalidad, etc.

Es así, que algunos autores definen a la titularidad de la garantía de audiencia, como:

“Cuando el segundo párrafo del artículo 14 constitucional afirma que nadie podrá ser privado de determinados derechos esenciales, sino ajustándose a ciertos requisitos, se expresa que el titular de la garantía puede ser todo sujeto gobernado sin distinción de nacionalidad, sexo, edad o condición. Estrictamente, aún estándose en el extranjero –provisional o permanentemente -, puede existir una violación de los derechos de tal persona sobre bienes ubicados en el país, lo que no le obstruye el derecho a reclamar las violaciones, inclusive por medio de apoderado”.⁵⁹

“El goce de la garantía de audiencia, como derecho público subjetivo, corresponde a todo sujeto como gobernado en los términos del artículo primero constitucional. No bajo otra acepción debe entenderse el vocablo “Nadie”, interpretándolo a contrario sensu. Por ende, los atributos accidentales de las personas, tales como la nacionalidad, la raza, la religión, el sexo, etc., no excluye a ningún sujeto de la tutela que imparte la garantía de audiencia, y esta circunstancia, acorde con los principios elementales de la justicia y del humanitarismo, hace de nuestro artículo 14 constitucional un precepto protector no sólo del mexicano, sino de cualquier hombre.

Ahora bien, siendo el titular de la garantía de audiencia todo sujeto como gobernado, ¿qué se entiende como tal?. El sujeto como gobernado y la autoridad se encuentran en una relación de supra a subordinación, que se traduce indispensablemente en multitud de actos de autoridad que tienen, para

⁵⁹ Ídem.

ser tales, como el ámbito de operatividad, la esfera del particular. Por tanto, el gobernado es el sujeto cuyo estado jurídico personal es susceptible de ser total o parcialmente objeto de actos de autoridad, cuyas notas esenciales, sine quibus non, son: la unilateralidad, la imperatividad o impositividad y la coercitividad.

Para ser titular de garantías individuales, debe necesariamente estar “en los Estados Unidos Mexicanos”, es decir, dentro de su territorio, ya que, aun cuando físicamente no se encuentre dentro del mismo, si su esfera jurídica total o parcialmente es susceptible de ser objeto de algún acto de autoridad, la persona goza de los derechos públicos subjetivos instituidos en nuestra Ley Fundamental por tener el carácter de “gobernado”, cuyo concepto no sólo comprende al de “individuo”, sino a toda persona moral de derecho privado o social y a los organismos descentralizados.”⁶⁰

2.6.2 ACTO DE AUTORIDAD CONDICIONADO POR LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Por lo que respecta al acto de autoridad condicionado por la garantía de audiencia, pudimos observar que la titularidad de la garantía de audiencia lo será el gobernado, y que no se hará distinción alguna de religión, sexo, nacionalidad o raza, pero para el caso de que un acto de autoridad sea considerado como violatorio de garantía (audiencia), este debe significar el fin último de la manifestación exterior de voluntad por parte de la autoridad responsable, y con el cual el gobernado sufra una vulneración en su esfera jurídica, de lo contrario no tendría razón de ser el invocar violación de garantías, si el acto no constituye una definitividad.

Por ejemplo: En el supuesto de un embargo precautorio en el procedimiento administrativo de ejecución, es un acto privativo pero no definitivo por parte de la autoridad ejecutora, sino que es un medio preventivo para que el contribuyente cumpla con una obligación jurídico tributaria, razón por la cual no puede constituirse como un acto definitivo. Aunque desde un punto de vista personal el embargo practicado puede considerarse como un acto de imposible reparación, por lo tanto sí el acto de autoridad no constituye definitividad y es solo un medio para llevar acabo un proceder no será considerado como violatorio de garantía de audiencia y en caso contrario si es definitivo, entonces habrá que promoverse nuestro juicio de amparo.

Por su parte, en la doctrina el acto de autoridad condicionado por la garantía de audiencia es citado de la siguiente manera:

⁶⁰ Ignacio Burgoa Orihuela. *Op. cit.* págs. 537-539.

“La privación es la consecuencia o el resultado de un acto de autoridad y se traduce o puede consistir en una merma o menoscabo (disminución) de la esfera jurídica del gobernado, determinados por el egreso de algún bien, material o inmaterial (derecho), constitutivo de la misma (desposesión o despojo), así como en la impedición para ejercer un derecho.

Pero no basta que un acto de autoridad produzca semejantes consecuencias en el estado o ámbito jurídico de una persona para que aquél se repute “acto de privación” en los términos del segundo párrafo del artículo 14 constitucional, puesto que para ello es menester que la merma o menoscabo mencionados, así como la impedición citada, constituyan el fin último, definitivo y natural del aludido acto. En otras palabras para que éste sea privativo, se requiere que tales resultados san (sic), además, la finalidad definitiva perseguida, el objetivo último a que en sí mismo tal acto propenda, y no medios o conductos para que a través del propio acto de autoridad o de otro u otros, se obtengan fines distintos. Por ende, cuando un acto de autoridad produce la privación (egreso de un bien o despojo de un derecho o imposibilitación para ejercitarlo), sin que ésta implique el objetivo último, definitivo, que en sí mismo persiga, por su propia naturaleza, dicho acto, éste no será acto privativo en los términos del artículo 14 constitucional.”⁶¹

“El acto de privación de derechos que lleva acabo una autoridad, se traduce o puede consistir en una disminución, menoscabo o merma de la esfera jurídica del gobernado; pero además, tal acto debe constituir el fin último, definitivo y natural de la desposesión o despojo.

Por ello, para considerarse violado el derecho del gobernado por la desposesión ordenada por una autoridad, no deben incluirse situaciones tales como embargos, secuestros de bienes, depósitos de los mismos u otros similares, que no pueden ser estimados como definitivos, sino simplemente como un presupuesto para estar a las resultas de un procedimiento judicial, que se inicia apenas con un acto exequendo, y dentro del cual aparentemente desposeído del bien tendrá todas las posibilidades normales de defensa, y todos los recursos ordinarios suficientes para tener por acreditado que la garantía de audiencia no se ha violado en su perjuicio.”⁶²

2.6.3 BIENES JURIDICOS TUTELADOS POR LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

En lo que se refiere a los bienes jurídicos, serán aquellos derechos subjetivos de que goza el gobernado, y que la garantía de audiencia se encarga de proteger de un “acto privativo definitivo”. Luego entonces, la vida, la libertad, la

⁶¹ Ibíd. Págs. 538-539.

⁶² Juventino V. Castro. Op cit. págs. 227-228.

propiedad, la posesión y los derechos, son aquellos bienes jurídicos que la tan citada garantía se encarga de proteger del acto privativo definitivo, con el cual se le pudiera ocasionar una pérdida o menoscabo en la esfera jurídica del gobernado.

En primer término tenemos a:

2.6.3.1 La vida.

Como primer bien jurídico, aunque conceptualmente no lo tenemos establecido, resulta tan necesaria su protección o tutela, ya es aquello que nos hace existentes, materiales, palpables y/o reales. Y que por tanto debe procurarse su salvaguarda, de lo contrario no podría hablarse de la existencia de seres o individuos.

Como ejemplo de la protección de la vida tenemos al Código Penal en su artículo 123, el cual nos dice “Al que prive de la **vida** a otro, se le impondrá de ocho a veinte años de prisión”. Siendo así que en materia penal mediante la imposición de penas se infiere la protección de la vida, la cual tampoco podrá ser objeto de un acto de autoridad que pretenda privarla. Así también la vida es descrita como:

“Simplemente nos conformamos con afirmar que la vida humana se traduce en el estado existencial del sujeto, entendiendo por existencia la realización de la esencia desde el punto de vista aristotélico. Por ende, a través del concepto “vida”, la garantía de audiencia tutela la existencia misma del gobernado frente a actos de autoridad que pretendan hacer de ella objeto de privación; en otras palabras, mediante él, se protege al mismo ser humano en su substantividad psico – física y moral como persona, a su propia individualidad.”⁶³

2.6.3.2 La libertad.

Por lo que respecta a la libertad, es considerada una garantía individual regulada en la Constitución en sus artículos 5°(libertad de trabajo), 6°(libre expresión de ideas), 7°(libertad de imprenta), 8°(derecho de petición), 9°(libertad de reunión y asociación), 11(libertad de transito) y 24(libertad religiosa), es decir la libertad así como se encuentra regulada y protegida en la garantía de audiencia, también la podemos encontrar en los artículos antes citados y los cuales no podrán ser objeto de privación, la libertad no es hacer lo que uno quiere en razón de que uno es “libre” y tiene el derecho de realizar las conductas que uno puede, no, sino que la libertad estriba en que se tiene

⁶³ Ignacio Burgoa Orihuela. Op. cit. págs. 539-540.

derecho a realizar conductas hasta en donde empieza el derecho de otro gobernado, de lo contrario se estaría afectando la esfera jurídica de otro sujeto activo, lo cual ameritaría una sanción.

En nuestra doctrina, la libertad es citada como:

“Esta se preserva por la garantía de audiencia como facultad genérica natural del individuo consistente en la forjación y realización de fines vitales y en la selección de medios tendientes a conseguirlos; y como tal facultad natural ostente variados aspectos, constitutivos cada uno de ellos de facultades o libertades específicas, podemos concluir que la mencionada preservación constitucional se extiende a todas ésta, sin contraerse a la mera libertad física, con estricto apego al principio jurídico que reza: “donde la ley no distingue, no debemos distinguir”. Es por ello por lo que todas las libertades públicas individuales, que como derechos subjetivos se consagran en nuestra Constitución, están protegidas, a través de la garantía de audiencia, frente y contra cualquier acto de autoridad que importe su privación y específicamente la libertad personal, física o ambulatoria.”⁶⁴

2.6.3.3 La propiedad.

Es el derecho real por excelencia, y que para el gobernado representa el derecho de uso, goce y disfrute, con lo cual nos dice que ningún acto de autoridad y/o particular podrá vedar de cualquiera de estos efectos que causa el ser propietario de algún bien o cosa. Es decir existirá una relación jurídica entre el propietario de un bien y un sujeto universal o terceros, que no podrán vulnerar o restringir los efectos que surgen con la propiedad, para ello la garantía se encarga de protegerla mediante una serie de condiciones, que deberán cumplirse para que el acto privativo sea considerado como Constitucional.

Por cuanto hace a la doctrina la propiedad es definida como:

“La propiedad que es el derecho real por excelencia, está protegida por la citada garantía en cuanto a los tres derechos subjetivos fundamentales que de ella derivan, y que son: el de uso, el de disfrute y el de disposición de la cosa, materia de la misma. El primero se traduce en la facultad que tiene el propietario de utilizar el bien para la satisfacción de sus propias necesidades; por medio del segundo, el dueño de la cosa puede hacer suyos los frutos (civiles y naturales) que está produzca, y el derecho de disponer de un bien se revela como la potestad que tiene el titular de la propiedad, consistente en celebrar, respecto de aquél, actos de dominio de diversa índole (venta,

⁶⁴ Ibid. Pág. 540.

donación, constitución de gravámenes en general, etc.). La propiedad, como se sabe, es una relación jurídica existente entre una persona, a quien se imputan tales derechos específicos, y un sujeto pasivo universal que tiene la obligación negativa de no vulnerar, afectar o entorpecer su ejercicio, distinguiéndose frente a terceros de la simple posesión originaria, en que el derecho de esta propiedad está investido de una formalidad especial, respecto a bienes inmuebles, consistentes en su inscripción o registro público, los cuales, a nuestro entender, son los únicos elementos que permiten diferenciar la propiedad de una cosa de su simple posesión a título de dueño.

Ahora bien, únicamente por lo que atañe a dicha formalidad, podemos afirmar que existen propiedades auténticas y falsas, legítimas o ilegítimas, verdaderas o aparentes, aun cuando convenimos que la propiedad es una y, por tanto, no admite variantes contrarias.

Surge, entonces, con vista a dichas propiedades posibles, la cuestión de determinar qué alcance o extensión tiene la garantía de audiencia por lo que respecta a la propiedad in genere, es decir, cabe preguntarse si dicha garantía sólo protege la verdadera, legítima o auténtica (única) propiedad, o también tutela la aparente, ilegítima o falsa propiedad.

La garantía de audiencia, como garantía de seguridad jurídica que es, impone a las autoridades del Estado la obligación positiva consistente en observar, frente al gobernado, una conducta activa y que estriba en realizar todos y cada uno de los actos que tiendan a la observancia de las exigencias específicas en que el derecho de audiencia se revela. Por tal motivo, las autoridades del Estado tienen prohibido por el artículo 14 constitucional privar a una persona de los bienes materia de su propiedad, si el caso de privación no está condicionado a las exigencias elementales que configuran la garantía mencionada, de cuya naturaleza misma se desprende que es cualquier tipo de propiedad materia de tutela que imparte, ya que a través del juicio de amparo que se promueva por violación a la expresada garantía, sólo se constata, si, en detrimento del propietario quejoso, las autoridades responsables incurrieron o no en dicha contravención, sin que la propia índole de tal juicio autorice, en dicho caso, la posibilidad de que se califique la propiedad que como supuesto afirme tener el agraviado.”⁶⁵

2.6.3.4 La posesión.

En lo que se refiere a la posesión, esta será un poder de hecho sobre una cosa o bien de conformidad con nuestro Código Civil en su artículo 790 “Es poseedor de una cosa el que ejerce sobre ella un poder de hecho, salvo lo dispuesto en el

⁶⁵ Ibid. Págs. 540-542.

artículo 793. Posee un derecho el que goza de él.”, y también se distinguirán dos tipos de posesiones, por un lado la posesión originaria y la posesión derivada, las cuales se encuentran señaladas en el artículo 791 del mismo Código “Cuando en virtud de un acto jurídico el propietario entrega una cosa, concediéndole el derecho de retenerla temporalmente en su poder en calidad de usufructuario, arrendatario, acreedor pignoraticio, depositario u otro título análogo, los dos son poseedores de la cosa. El que posee a título de propietario tiene una posesión originaria; el otro, una posesión derivada.”

De lo anterior la garantía de audiencia se encargará de proteger el poder de hecho originario y/o derivado, sin importar del tipo de posesión que se trate, la garantía de audiencia protegerá la posesión del gobernado.

En otro sentido la posesión es definida también así:

“El poder de hecho que se ejerce sobre una cosa necesariamente debe tener una causa, reconocer un origen (causa possessionis). Si tal causa, por su propia naturaleza jurídica, es susceptible de generar para quien desempeña dicho poder fáctico, cualquier derecho normalmente atribuible a la propiedad, excluyendo el que se estriba en la disposición de la cosa, entonces se está en presencia de una posesión derivada. En cambio, si la causa possessionis, por su misma índole, imputa al que ejercita el poder de hecho, además del derecho de usar y de disfrutar del bien de que se trate, la facultad de disponer de él (jus abutendi), el caso será de posesión originaria.

De lo anteriormente expuesto se colige que la posesión puede ser originaria o derivada en atención a la causa possessionis, o sea, a la causa que da origen al poder fáctico que se despliega sobre un bien, diferenciándose ambas en que en la primera concurren todos los derechos normalmente referibles a la propiedad, mientras que en la segunda sólo el jus utendi o el fruendi, conjunta o aisladamente.

Pues bien, no distinguiendo el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución sobre si la garantía de audiencia tutela a la posesión originaria o a la posesión derivada, es lógico concluir que protege a ambas, máxime que el artículo 791 del Código Civil, al que necesariamente remite dicha disposición constitucional, considera como poseedores de la cosa tanto al originario como al derivado.”⁶⁶

⁶⁶Ibid. Págs. 542-546.

2.6.3.5 Los derechos.

Por último los derechos, serán el cumulo de situaciones subjetivas, que las normas se encargan de brindar al gobernado, es decir prerrogativas que en su favor tiene el gobernado y que de ser abstractas, con la misma conducta del gobernado darán paso a la materialización precisamente de los “derechos”.

Es decir de aquella emisión de normas, que conllevan derechos a favor del gobernado, también deberán representar obligaciones, de lo contrario existiría una inequidad de justicia, lo que traerá consigo un sistema jurídico imperfecto, porque precisamente una de las características de las normas, lo es la bilateralidad (derechos y obligaciones) siendo así como se refutan los derechos.

Para su mayor comprensión tenemos que son:

“Es a través del concepto derechos como la garantía de audiencia adquiere gran alcance tutelar en beneficio del gobernado, pues dentro de su connotación se comprende cualquier derecho subjetivo, sea real o personal. Se ha definido a los derechos subjetivos como facultades concedidas a la persona por el orden jurídico, de tal manera que mediante esta idea, que no pretendemos ahondar por no correspondernos, se demarca con claridad el ámbito de los mismos y la esfera de los simples intereses que no están protegidos por la mencionada garantía constitucional.

La idea de derecho subjetivo puede concebirse como la facultad que incumbe a un sujeto nacida de una situación jurídica concreta establecida por la actualización del status normativo abstracto y que importa a cargo de otra persona obligaciones correlativas.

De lo anteriormente expuesto se deduce que no cualquier facultad derivada de la norma debe reputarse derecho subjetivo, sino sólo en la medida en que de la situación jurídica concreta nazca o se origine una obligación correspondiente, debiendo está preverse en la situación jurídica abstracta legalmente estatuida. Por ende, cuando la norma de derecho objetivo no consigna a cargo de uno de los sujetos abstractos respectivos ninguna obligación a favor del otro, en el status individual no existirá derecho subjetivo, ya que para que esto suceda es menester que la facultad personal inherente a una situación concreta sea imperativa, obligatoria y coercitiva, de tal suerte que el co - sujeto de su titular deba inexorablemente cumplimentar las pretensiones que mediante aquélla se persiguen.”⁶⁷

⁶⁷ Ibid. Pág. 547.

2.6.4 GARANTIAS DE SEGURIDAD JURIDICA INTEGRANTE DE LA AUDIENCIA.

La seguridad jurídica que integra a la garantía de audiencia, lo será el juicio previo, el cual deberá seguirse ante tribunales previamente establecidos, en los cuales se deberán cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento y deberán sujetarse a las leyes expedidas con anterioridad del hecho. De lo anterior tenemos que son cuatro las garantías de seguridad jurídica, que todo acto privativo deberá observar y cumplir.

Luego entonces, la seguridad jurídica es una serie de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias, para que la actividad estatal pudiera generar o provocar una afectación Constitucional al gobernado, y estas son las ya citadas, las cuales describiremos de la siguiente manera:

El juicio. Siendo así, primeramente tenemos al juicio previo, y este es considerado como un proceso, en el cual se llevarán acabo una serie de procedimientos o actos concatenados entre si, para presentar, solicitar y probar se diga el Derecho. El cual puede desarrollarse ante una autoridad administrativa o judicial, aunque excepcionalmente el juicio puede no llevarse siempre ante autoridad jurisdiccional, y no por ello diremos que no se cumple con la formalidad de seguridad jurídica, no, sino que al juicio podemos entenderlo como un medio o método que debe utilizarse para aplicar el Derecho de manera formal, sin hubiese dudas en cuanto a su aplicación.

Hemos afirmado que la garantía de audiencia se compone, en los términos del artículo 14 constitucional, de cuatro garantías específicas, necesariamente concurrentes y que son: el juicio previo a la privación; que dicho juicio se siga ante tribunales establecidos con antelación; que en el mismo se observen las formalidades procesales esenciales, y que el hecho que diere origen al citado juicio se regule por leyes vigentes con anterioridad.

“La primera de las mencionadas garantías se comprende en la expresión mediante juicio seguido inserta en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución. El concepto de “juicio”, que es de capital importancia para fijar el sentido mismo de dicha garantía específica de seguridad, equivale a la idea de procedimiento, es decir, de una secuela de actos concatenados entre sí afectos a un fin común que les proporciona unidad. Ese fin estriba en la realización de un acto jurisdiccional por excelencia, o sea, en una resolución que establezca la dicción del derecho en un conflicto jurídico que origina el procedimiento al cual recae. Por ende, el concepto de “juicio” empleado en el artículo 14 constitucional, segundo párrafo, es denotativo de función jurisdiccional, desarrollada mediante una serie de actos articulados entre sí, convergentes todos ellos, según se dijo, a la decisión del conflicto o controversia jurídicos. En conclusión, conforme a la expresada garantía específica, para que la privación

de cualquier bien tutelado por el artículo 14 de la Constitución sea jurídicamente válida, es menester que dicho acto esté precedido de la función jurisdiccional, ejercida a través de un procedimiento, en el que el afectado tenga plena injerencia a efecto de producir su defensa.

Sin embargo el concepto de “juicio” a que nos referimos, no necesariamente supone un real y verdadero conflicto jurídico que deba ser resuelto por una resolución jurisdiccional, en sentido material, sino que dicho conflicto puede ser presuntivo o ficto o, por mejor decir, potencial. En efecto, basta que un procedimiento cualquiera se dé oportunidad a la persona a la que se pretenda privar de algún bien jurídico para que se oponga al acto de autoridad respectivo o a las pretensiones del particular que trate de obtenerlo en su favor, para que se establezca la posibilidad de que surja una verdadera y positiva controversia de derecho. Por tanto, mientras esa oportunidad no sea aprovechada en su duración cronológica por el presunto afectado mediante un acto de privación, el conflicto jurídico permanece en estado latente o potencial, para actualizarse en el momento en que dicho sujeto formule su defensa o deduzca su oposición.

De las consideraciones expuestas se colige que el concepto de “juicio” en que estriba el elemento central de la garantía específica de que tratamos, se manifiesta o traduce en un procedimiento en el que se realice una función jurisdiccional tendiente, como el término lo indica, a la dicción del derecho en un positivo y real conflicto jurídico (resolución jurisdiccional, fallo o sentencia), o en el que se otorgue o haya otorgado ocasión para que tal conflicto surja o hubiere surgido.

Ahora bien, desde el punto de vista de los efectos del acto de privación, dicho procedimiento puede substanciarse ante autoridades materialmente judiciales. Entendemos por autoridad jurisdiccional material aquella cuyas funciones primordiales y normales propendan a la dicción del derecho mediante resolución de los conflictos respectivos de acuerdo con la competencia legal que tenga.

En cambio, una autoridad administrativa material sólo por modo excepcional desempeña funciones jurisdiccionales, ya que su actividad general y principal gira en torno a la realización de actos substancialmente administrativos.

Pues bien, desde el punto de vista de efectos de la privación, el juicio de que habla el artículo 14 constitucional en su segundo párrafo se traduce en un procedimiento que válidamente puede desenvolverse ante las autoridades que indicamos en las siguientes hipótesis generales:

1ª. Ante autoridades materialmente jurisdiccionales (aunque su índole formal sea administrativa), cuando el bien materia de la privación salga de una esfera particular para ingresar a otra esfera generalmente también particular (juicios civiles y de trabajo).

2ª. Ante autoridades materialmente administrativas, en caso de que el bien objetivo de la privación ingrese a la esfera del Estado o cuando dicha privación tienda a satisfacer coercitivamente una prestación pública individual nacida de relaciones de supra a subordinación.

3ª. Ante autoridades judiciales que lo sean formal o materialmente hablando, cuando el bien materia de la privación sea la vida o la libertad personal y, en general, cuando se trate de la materia penal, con apoyo en lo previsto por el artículo 21, primera parte de la Constitución.”⁶⁸

En segundo plano tenemos, a los tribunales previamente establecidos, lo cual nos indica que deberán encontrarse creados o existentes con anterioridad al hecho, es decir, no serán creados o mejor dicho no deberán ser creados tribunales especiales para determinado caso en particular, tal y como lo señala el artículo 13 Constitucional “Nadie puede ser juzgado ante tribunales especiales”, razón por lo cual deben preexistir tribunales para dirimirse un número indeterminado de casos en concreto y no así crearse uno para cada caso en concreto.

”A través de la segunda garantía específica de seguridad jurídica que ocurre en la integración de la audiencia, el juicio cuya connotación hemos delineado anteriormente, debe seguirse ante tribunales previamente establecidos. Esta exigencia corrobora la garantía implicada en el artículo 13 constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión), entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado expresamente. Por tanto, el adverbio “previamente”, empleado en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, no debe conceptuarse como significativo de mera antelación cronológica, sino como denotativo de la preexistencia de los tribunales al caso que pudiese provocar la privación, dotados de capacidad genérica para dirimir conflictos en número indeterminado.

Ahora bien, la idea de tribunales no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos del Estado que estén constitucional o legalmente adscritos al Poder Judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a cualquiera de las autoridades ante las que debe seguirse el “juicio” de que habla el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución, en las distintas hipótesis que al respecto apuntamos.

De esta guisa, la garantía de audiencia no sólo es operante frente a los tribunales propiamente dichos, es decir, frente a los órganos jurisdiccionales del Estado que lo sean formal o materialmente hablando, sino en lo tocante a

⁶⁸ Ignacio Burgoa Orihuela. *Op. cit.* págs. 548-554.

las autoridades administrativas de cualquier tipo que normal o excepcionalmente realicen actos de privación, en los términos en que hemos reputado a éstos.”⁶⁹

Por cuanto hace a las formalidades esenciales, bajo las cuales deben desarrollarse los juicios en los tribunales establecidos, lo serán aquellas condiciones que no pueden faltar dentro del proceso, para que todos los actos que se desarrollen sean considerados como validos, dicho de otra manera; El defenderse, presentar pruebas, excepciones, conclusiones, alegatos, respetarse los términos, el ser notificado, etc., por mencionar algunos ejemplos suelen ser estas precisamente algunas de las formalidades esenciales, que deben establecerse y cumplirse en todos los juicios, de lo contrario se estaría en estado de indefensión, y por lo tanto el acto privativo se consideraría como inconstitucional.

“En cualquier procedimiento en que consista el juicio previo al acto de privación deben observarse o cumplirse las formalidades procesales esenciales, lo cual implica la tercera garantía específica integrante de la audiencia.

Las formalidades mencionadas encuentran su razón de ser en la propia naturaleza de todo procedimiento en el que se desarrolle una función jurisdiccional, esto es, en el que se pretenda resolver un conflicto jurídico, bien sea que éste surja positivamente por haberse ejercitado la defensa respectiva por el presunto afectado, o bien en el caso de que se haya otorgado la oportunidad de que se suscite sin haberse formulado oposición alguna (juicios o procedimientos en rebeldía), en la inteligencia de que, según hemos afirmado, dicha función es de realización necesaria cuando se trate de un acto privativo en los términos que expusimos este concepto con antelación.

Pues bien, cuando un ordenamiento adjetivo, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, la defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en formalidades procesales, las cuales asumen el carácter de esenciales, porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeñaría debida y exhaustivamente. En sentido inverso, si una ley procesal sólo consigna como formalidad una de tales oportunidades, lo que ocurre muy frecuentemente en varios ordenamientos positivos, ostentará indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad, al auspiciar una privación sin establecer la ocurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada.

En las diferentes leyes adjetivas, la oportunidad de defensa se traduce en distintas formas procesales, tales como las notificaciones, el emplazamiento, el término para contestar o para oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, etc., y, consiguientemente, la contravención a

⁶⁹ Ibid. Págs. 555-556.

cualquiera de ellas significa simultáneamente la violación a la formalidad procesal respectiva, esto es, a la garantía de audiencia a través de dicha garantía de seguridad jurídica.

Por lo que atañe a la oportunidad probatoria, está también se manifiesta, en la normación adjetiva o procesal, en diferentes elementos del procedimiento, tales como la audiencia o la dilación probatorias, así como en todas las reglas que conciernen al ofrecimiento, rendición o desahogo y valoración de probanzas.”⁷⁰

Para concluir con las garantías de seguridad jurídica, tenemos a las leyes que deberán aplicarse las que se hubiesen encontrado vigentes y positivas con anterioridad al hecho, y para ello podemos citar al artículo 14 Constitucional en su primer párrafo “A ninguna Ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, es decir un conflicto de leyes en el tiempo, si en el remoto caso de que se cometiere un acto descrito y sancionado por la Ley, y la pena o sanción sea en un principio mínima, pero con la entrada de una nueva disposición, después de ser derogada o abrogada una primera Ley, y en esta segunda se contemplara una sanción mayor, se debe atender a lo dispuesto por la primera descripción legal, para cumplir con esta garantía, se debe atender a lo dispuesto por la primera descripción legal, dándole cumplimiento a esta garantía de seguridad jurídica integrante de la audiencia.

“Por último, la cuarta garantía específica de seguridad jurídica que configura la de audiencia estriba en que el fallo o resolución culminatoria del juicio o procedimiento, en que se desarrolle la función jurisdiccional, debe pronunciarse conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho, es decir, al que constituya la causa eficiente de la privación. Esta garantía específica corroborada la contiene en el párrafo primero dentro del artículo 14 constitucional, o sea. La de la no-retroactividad legal y, por tanto, opera respecto a las normas substantivas que deban aplicarse para decir el derecho en el conflicto jurídico, pues por lo que concierne a las adjetivas, éstas, en la mayoría de los casos, pueden dotarse de eficacia retrospectiva sin incidir en el vicio de retroactividad, salvo las excepciones que apuntamos al estudiar el tema correspondiente.”⁷¹

2.6.5 EXENCIONES DE LA GARANTIA DE AUDIENCIA.

Dentro del área jurídica, existen reglas generales dentro de las cuales podemos encontrar excepciones, y que para el caso de la garantía de audiencia también se dan ciertas excepciones y las encontramos señaladas dentro de la misma Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Luego entonces

⁷⁰ Ibid. Págs. 556-558.

⁷¹ Ídem.

tenemos que la garantía de audiencia nos refiere el ser oídos y vencidos en juicio, para poder ser objeto de un acto privativo, pero excepcionalmente este derecho podrá no ser contemplado por el acto emitido, ya sea por la naturaleza del supuesto o por la urgencia que pudiera existir.

Sin embargo, no quiere decir que cualquier acto privativo podrá no contemplar la garantía de audiencia y privar al gobernado de sus bienes jurídicos (vida, libertad, propiedad, posesión y derechos.). Ya que deberá el acto cumplir con todos los requisitos de fondo y forma que nos señala nuestro artículo 16 Constitucional, de lo contrario el acto de autoridad se consideraría como inconstitucional.

Siendo así, en la doctrina las excepciones a la garantía de audiencia las describe, de esta forma:

Como toda garantía individual, la de audiencia no opera por modo absoluto. Ello quiere decir que por regla general todo gobernado, frente a cualquier acto de autoridad que importe privación de alguno de los bienes jurídicos tutelados por el artículo 14 constitucional, goza del derecho público subjetivo de que se le brinden las oportunidades defensiva y probatoria antes de que realicen en su perjuicio acto privativo. Sin embargo, con vista a diversas razones de interés general, la Constitución consigna algunas excepciones al goce de la garantía de audiencia, establecidas sobre la base de la naturaleza de determinados actos de autoridad, excepciones que, dentro de un terreno estrictamente jurídico, sólo es posible calificarlas, desde el punto de vista de su justificación o injustificación, con un criterio axiológico o estrictamente sociológico (económico y político) y no a través de un ángulo jurídico – positivo, en virtud del principio de supremacía constitucional, que convierte a la Ley Fundamental en el ordenamiento sobre el cual nada existe y bajo el cual existe todo orden de la normación por el Derecho.

Ahora bien, las excepciones a la garantía de audiencia sólo deben consignarse en la Constitución, atendiendo a las circunstancias de que, por significar limitaciones a los derechos públicos individuales del gobernado, la fuente formal única de las mismas es la Ley Suprema.

Razón por lo cual tenemos primeramente a:

1.- A la que se prevé en el artículo 33 de la Constitución, en el sentido de que los extranjeros que juzgue o estime indeseables el Presidente de la República, pueden ser expulsados del país, sin juicio previo.

La explicación de esta primera excepción la podemos tener, primeramente refiriéndonos al artículo 1° Constitucional:

“Artículo 1°.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozara de las garantías que otorga esta constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece”

De esta cita legal tenemos que todo aquel individuo que se encuentre en territorio nacional gozará de las garantías que otorga la misma Constitución, “pero” podrán suspenderse y restringirse para el caso de los extranjeros, en el supuesto de que su permanencia se considere inconveniente, y para ello citaremos al artículo 33 de la misma Ley el cual nos dice:

“Artículo 33.- Son extranjeros los que no posean las calidades determinadas en el artículo 30. Tienen derecho a las garantías que otorga el capítulo 1°, título primero, de la presente Constitución; Pero el ejecutivo de la Unión tendrá la facultad y sin necesidad de juicio previo, a todo extranjero cuya permanencia juzgue inconveniente”.

2.-La que se desprende del artículo 27 constitucional en lo referente a las expropiaciones por causa de utilidad pública, conforme al cual el Presidente de la República o los gobernadores de los Estados, en sus respectivos casos, pueden, con apoyo en las leyes correspondientes, dictar el acto expropiatorio antes de que el particular afectado produzca su defensa, la que, sin embargo, puede ser previa, según lo consigne el ordenamiento que regule dicho acto de autoridad, puesto que el párrafo segundo de la fracción IV de dicho precepto remite a la legislación secundaria federal o local “la determinación de los casos en que sea de utilidad pública la ocupación de la propiedad privada” y de acuerdo con la que “la utilidad administrativa hará la declaración correspondiente.

Un segundo supuesto, lo es la expropiación, la cual encontramos en el artículo 27 Constitucional párrafo segundo.

“Artículo 27.- Las expropiaciones sólo podrán hacerse por causa de utilidad pública y mediante indemnización”.

Siendo así, este párrafo será el principio general de la expropiación, sin embargo para una mejor comprensión de la expropiación, citaremos los conceptos de utilidad pública, indemnización y por supuesto lo que es la expropiación, de manera muy somera y de la siguiente manera:

Utilidad pública: Es el derecho que tiene el Estado para satisfacer una necesidad colectiva y en general la convivencia o el interés de la generalidad de los individuos del Estado.

Indemnización: Es la suma de dinero que el Estado otorga de manera “justa y necesaria” a la persona afectada en un procedimiento de expropiación.

“Expropiación: La expropiación es un procedimiento administrativo de derecho público, en virtud del cual el Estado –y en ocasiones un particular subrogado en sus derechos -, unilateralmente y en ejercicio de su soberanía, procede legalmente en forma concreta, en contra de un propietario o poseedor para la adquisición forzada o traspaso de un bien, por causa de utilidad pública y mediante indemnización justa.”⁷²

De lo anterior, si la expropiación tiene como finalidad el satisfacer necesidades colectivas, también lo es, que por la importancia que conlleva dicho acto administrativo, resultaría incongruente que se llevara un juicio previo para determinar si debe prevalecer un interés individual sobre uno colectivo.

3.-La Suprema Corte ha establecido otra excepción o salvedad a la garantía de audiencia en materia tributaria, en cuanto que antes del acto que fije el impuesto, la autoridad fiscal respectiva no tiene la obligación de escuchar al causante. También ha estimado, en congruencia con esa idea, que las leyes fiscales no deben necesariamente consignar ningún procedimiento para que, conforme a él, se brinde oportunidad a los sujetos tributarios para discutir los impuestos, derechos o aprovechamientos antes de que estas prestaciones se señalen en cada caso. El fundamento que aduce a esta excepción o salvedad consistente en consideraciones de política fiscal, basada en la naturaleza misma de las prestaciones mencionadas.

Un tercer supuesto, se da en materia tributaria, el cual se había establecido desde un principio que sería una excepción para la garantía de audiencia, siendo de vital importancia en nuestra investigación, y que será excepción porque al contribuyente no se le cuestiona o debe cuestionársele si quiere o no tributar, se impone el tributo y debe pagarse. Por lo tanto no será posible darle seguimiento en forma de juicio el discutir si quiere o no la imposición tributaria, por razones de interés para toda una colectividad.

Sin embargo cabe aclarar que no debe confundirse la imposición tributaria, con la determinación de la contribución a pagar, lo cual es de resaltar, ya que en nuestro análisis del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, lo retomaremos, y describiremos algunas causas de inconstitucionalidad, es decir será excepción para la garantía de audiencia la imposición tributaria, más no la determinación de la contribución.

4.-Tampoco es observable la garantía de audiencia tratándose de órdenes judiciales de aprehensión, salvedad que se deriva del mismo artículo 16 constitucional, cuyo precepto, al establecer los requisitos que el libramiento de aquéllas debe satisfacer, no exige que previamente a él se oiga al presunto indiciado en defensa, pues únicamente determina que dichas órdenes estén precedidas por alguna denuncia, acusación o querrela respecto de un hecho

⁷² Andrés Serra Rojas. Derecho Administrativo. Ed. Porrúa. 14ª ed. México, 1988. Pág. 325.

que legalmente se castigue con pena corporal, apoyada en declaración bajo protesta “de persona digna de fe” o en otros datos “que hagan probable la responsabilidad del inculpado”. Así como la jurisprudencia de la Suprema Corte ha estimado que la citada garantía no opera en los casos de expropiación porque en el procedimiento respectivo que señala el artículo 27 de la Constitución no se incluye la audiencia a favor del presunto afectado, con el mismo criterio debe concluirse que este derecho no está incorporado a las condiciones sobre las que descansa toda orden judicial de aprehensión y que fija el artículo 16 de la Ley Suprema.

Sin embargo, debemos advertir que la mencionada garantía sí se establece en la fase investigadora de los delitos, pues mediante reforma practicada al artículo 20 constitucional el 2 de julio de 1996, el penúltimo párrafo de este precepto dispone que el indiciado o imputado gozará de las garantías previstas en las fracciones I, V, VII y IX del mismo, de cuyo texto se infiere el derecho de ser oído en defensa y de ofrecer y rendir pruebas.

Una cuarta excepción la tenemos en las ordenes de aprehensión, lógico es pensar, que no se le podrá dar cumplimiento a la garantía de audiencia para el caso de un mandamiento de aprehensión, por el simple hecho de que la orden citada, no tiene el carácter de definitiva, sino que se trata de un presupuesto que se encuentra a resultas de un procedimiento judicial. Siempre y cuando la orden cumpla con todos y cada uno de los requisitos que nos señalan el artículo 16 Constitucional, de lo contrario se consideraría como inconstitucional.

5.-Otra salvedad a la garantía de audiencia es la que le concierne a la materia agraria, en cuanto que los propietarios o dueños de predios afectables por dotación de tierras, bosques y aguas a favor de núcleos de población, no deben ser escuchados en defensa por las autoridades respectivas antes de que se dicte el mandamiento de posesión provisional del gobernador de la entidad federativa de que se trate y pronuncie la resolución presidencial que decrete la dotación aludida. En otras palabras, las autoridades agrarias no tienen la obligación constitucional de otorgar ningún plazo a tales propietarios o dueños para que éstos formulen sus defensas y aporten las pruebas pertinentes antes de que se realicen los mencionados actos de privación.

Por último, en materia agraria, deberá prevalecer el interés comunal por encima del particular. Es decir en el supuesto de que un propietario o dueño de un predio fuere objeto de un acto privativo, la autoridad agraria no se encontrara obligada para con el propietario del predio a respetarle algún plazo o intervalo de tiempo para que pudiese cuestionarle el acto privativo, ya que por naturaleza del propio acto, será en beneficio de una colectividad. Luego entonces este acto privativo tiene como finalidad elevar el nivel de vida de los pobladores a quienes por medio del acto de autoridad (privativo) se encargara la autoridad agraria de dotar tierras, bosques y aguas a toda una comunidad.

CAPITULO III.

LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN.

3.1. FACULTAD DE COMPROBACIÓN.

Ahora bien por lo que hace a las facultades de comprobación, puede mencionarse el caso en que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales, tal es el caso de llevar su contabilidad respecto de aquellos actos o actividades que den origen a pagar algún tipo de contribución, o pueden no cumplir con las obligaciones jurídico tributarias aun estando obligados a su debido cumplimiento.

Por lo tanto y atendiendo a los supuestos antes mencionados (cumplimiento o incumplimiento) la autoridad fiscal se encuentra “facultado” o investido de “poder”, precisamente para cerciorarse del debido cumplimiento o incumplimiento por parte del sujeto pasivo respecto de sus obligaciones tributarias, sujetándose todos y cada uno de los actos realizados por dicha autoridad a las formalidades que la propia Ley establece, es decir, todo acto deberá estar debidamente fundado y motivado, de lo contrario se trataría de un acto de molestia, por consiguiente, violatorio de garantías.

Por lo antes ya citado se puede afirmar, que las facultades de comprobación son una medida para vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias formales y/o sustantivas u objetivas.

Después de haber realizado una breve referencia de lo que puede entenderse por facultades de comprobación, pasaremos a dar el concepto del mismo así como su clasificación dentro de las cuales la practica de la visita domiciliaria es la más importante o de mayor relevancia que la autoridad tiene a su disposición, además se encuentran también la revisión de gabinete, visita de inspección, revisión de dictamen, allegarse de querellas y denuncias, etc.

3.1.1. CONCEPTO.

Parece ser que aún no hay concepto concreto respecto de lo que debe entenderse por facultad de comprobación, como por ejemplo se menciona que: “Es la facultad que tienen las autoridades fiscales para investigar y verificar la documentación que lleven, expiden y obtienen los contribuyentes con motivo de sus actividades, a fin de determinar si han cumplido con las disposiciones fiscales, establecidas tanto en leyes como en reglamentos impositivos, así como para comprobar si han pagado correctamente las contribuciones

causadas y sus accesorios, para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, en su caso ejercer la acción penal y para comprobar el cumplimiento de las disposiciones sobre el control de cambio.”⁷³

“Compete a la Dirección General de Fiscalización de la Secretaría de Hacienda y Crédito público, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos (salvo los aduanales, que son de la competencia de la Dirección General de Aduanas), sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal. Este poder o atribución que ejerce la Secretaria de Hacienda por conducto de la Dirección General de Fiscalización o la Dirección General de Aduanas en su caso, es lo que se llama facultad de comprobación.”⁷⁴

“Toda autoridad fiscal requiere de facultades para poder verificar si lo declarado por los contribuyentes por concepto de contribuciones a su cargo son las correctas o bien para cerciorarse del debido cumplimiento de todas obligaciones a cargo de ellos son satisfechas en los términos de la legislación tributaria en vigor.

En nuestra legislación fiscal federal dichas facultades se encuentran recogidas en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, las que se han ido ampliando a medida que va avanzando la doctrina sobre el comportamiento del contribuyente o nuevos métodos o sistemas que tienden a lograr un mejor comportamiento de parte de éstos en las obligaciones que se le imponen.”⁷⁵

De lo anterior, podemos resaltar que las facultades de comprobación se pueden practicar al sujeto pasivo principal, a un tercero o a un responsable solidario, otro aspecto importante es el que se refiere a que única y exclusivamente la autoridad hacendaría puede llevar acabo la practica de facultades de comprobación, es decir se lleva acabo por una autoridad administrativa y no judicial.

Por lo tanto podemos emitir un concepto de lo que puede entenderse por facultad de comprobación y este es el siguiente:

Son el cúmulo de derechos o atribuciones que tiene en su favor única y exclusivamente la autoridad fiscal competente con el objetivo de vigilar y observar el debido cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias formales y sustantivas u objetivas por parte del sujeto pasivo principal, el tercero o

⁷³ Alejandro Boeta Vega. Derecho Fiscal Primer Curso. Ed. Contables y Administrativos. 2ª ed. México, 1993. Pág. 96.

⁷⁴ Raúl Rodríguez Lobato. Derecho Fiscal. Ed. Harla. 2ª ed. México 1998. Págs. 212-213.

⁷⁵ Emilio Margain Manautaou. Las Facultades de Comprobación Fiscal. Ed. Porrúa. 2ª ed. México, 2001. Pág. 1.

responsable solidario y estas facultades de comprobación, son: La revisión de gabinete, revisión de dictamen, visita domiciliaria, visita de inspección y el allegarse de denuncias y querellas, todas estas reguladas por el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

3.1.2 NATURALEZA.

En cuanto hace a la naturaleza de las facultades de comprobación, esta debe entenderse como el proceso formativo y de necesidad que para la autoridad fiscal y en general para toda una población surge. Es decir crece como una medida que asegure el debido cumplimiento de las obligaciones fiscales, y con ello trae un medio ideal en beneficio de toda una comunidad, para el caso de la recaudación de tributos por parte del sujeto activo. Por lo consiguiente su origen o motivación es la de solucionar o evitar la evasión fiscal, ya que al presentarse la evasión los ingresos recaudados no serán los que se contemplaron en un principio y con ello los servicios brindados o por brindar de parte del Estado mexicano serían los menos y muy deficientes.

3.1.3. CLASIFICACIÓN.

Al referirnos a la clasificación de las facultades de comprobación como solo resaltaremos las características que se encarguen de demostrar una breve referencia de lo que deberá entenderse por cada una, desde su fundamentación y relacionándola con la doctrina, a la fundamentación primordialmente, se abordara el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 16 Constitucional (párrafos 1° y 2° en relación con el párrafo 8° del mismo artículo), así como ir correlacionando cada fracción del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, con el objeto de tener una noción de cada facultad ejercida por la autoridad hacendaría aún cuando sea de manera somera.

Por consiguiente de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de La Federación, párrafo primero:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales 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...”

Este artículo 42 del Código Fiscal, fundamento legal de las facultades de comprobación, en su primer párrafo, nos dice que sólo las autoridades fiscales y no así sus auxiliares, se encontraran en la posibilidad de llevar acabo las

facultades de comprobación, **para el cobro de tributos o créditos fiscales** y que son **créditos fiscales** los que tiene derecho a percibir el Estado o bien sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones (impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras), de aprovechamientos o de sus accesorios (recargos, multas, gastos de ejecución, etc.). Tal y como lo señala, el artículo 4° párrafo primero del Código Fiscal de la Federación.

Siguiendo con el mismo párrafo del citado artículo, **el cobro de contribuciones o bien de créditos fiscales, se podrán realizar al contribuyente, responsables solidarios o los terceros.** Considerando como responsables solidarios a: Los solidarios retenedores, recaudadores, verificadores, sustitutos o con responsabilidad objetiva, etc. Los cuales se encuentran regulados en nuestro artículo 26 del Código Fiscal de la Federación.

De igual manera, las facultades de comprobación, nos servirán para la **determinación de contribuciones omitidas**, es decir, sí como consecuencia de la practica de cualquiera de las facultades de comprobación, contempladas en nuestro artículo 42 del tan citado Código, se determine que existen contribuciones omitidas o bien de créditos fiscales, estos deberán pagarse o garantizarse dentro de los 45 días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, de omisión realizada por la autoridad al contribuyente o responsable solidario.

Como también, podremos mediante las mismas facultades **comprobar la comisión de delitos fiscales**, en donde la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previamente tendrá que formular querrela, declarar que el fisco ha sufrido o puede sufrir perjuicio alguno, formule declaratoria correspondiente tratándose de contrabando de mercancías por las que se deba pagar impuestos o de mercancías de tráfico prohibido.

De igual manera, las mismas facultades de comprobación serán utilizadas para **proporcionar información a otras autoridades fiscales**, precisamente es este aspecto el que más relevancia adquiere para el análisis del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación (objeto de Tesis), porque precisamente mediante la sola información de autoridades, se realiza una determinación que no atenderá a la capacidad económica del contribuyente y por consiguiente transgrede la esfera jurídica del contribuyente.

La información entre autoridades hacendarías, se dará con la participación del Servicio de Administración Tributaria, que precisamente una de sus facultades es la de participar en la negociación de Tratados Internacionales que lleve acabo el Ejecutivo Federal en materias fiscal y aduanera, tal y como lo señala el artículo 7° de la Ley del Sistema de Administración Tributaria fracción VII, que nos dice:

”Artículo 7°.- El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

VII.- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia.”

Para concluir con el primer párrafo del artículo 42 en comento, podemos establecer, que las facultades de comprobación que en su favor tiene la autoridad Fiscal Federal, serán: La rectificación de errores, revisión de gabinete, visita domiciliaria, revisión de dictamen, revisión de comprobantes fiscales, practicar u ordenar avalúos, recabar informes de funcionarios, allegarse de pruebas necesarias para formular denuncias y querellas. Entre tanto las facultades de comprobación que en su favor tiene la Autoridad Fiscal serán; la rectificación de errores en las declaraciones, solicitudes o avisos, la revisión de gabinete, la visita domiciliaria, la revisión de dictamen, la revisión de comprobantes fiscales, la practica de avalúos, recabar informes de funcionarios y la allegarse de pruebas para formular denuncias y querellas.

Sin embargo, por nuestra parte, solo abordaremos las cinco primeras, por considerarlas como las recurrentes y representativas, realizando un somero análisis de cada una de estas facultades, señalando las autoridades facultadas para la practica de cada una de las mismas, como pueden ser la Administración General de Auditoria Fiscal Federal, la Administración General de Grandes Contribuyentes, etc., autoridades que se encuentran reguladas en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria (artículos 16 apartado A-XXX y 19 fracción VII respectivamente).

3.1.3.1. RECTIFICACION DE ERRORES EN LAS DECLARACIONES Y SOLICITUDES.

Así, tenemos primeramente que de conformidad con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación la primera facultad de comprobación, será la rectificación de errores, en su fracción primera:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar...

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.”

De esta primera fracción se desprende que, la autoridad fiscal en el supuesto de que descubriera algún error numérico, **una omisión** u otro tipo de conducta incorrecta en las declaraciones, solicitudes o avisos de parte del contribuyente, responsable solidario o tercero podrán ser multados en forma de porcentajes, la cual podrá ir de un **40 % de las contribuciones omitidas**, en tratándose del pago que se realice junto con sus accesorios ante de la notificación de la resolución que determine el monto de la contribución que omitió.

De un 50 a un 100% de las contribuciones omitidas en los demás supuestos.

Para el supuesto en que el error **sea solamente aritmético**, también se aplicara una multa, la cual será del 20% al 25 % de las contribuciones omitidas, pero sí se pagan dentro de los 15 días siguientes a la fecha en surta efectos la notificación de la diferencia, la multa podrá ser reducida a la mitad.

Ahora bien, las autoridades que se encuentren debidamente facultadas, podrán requerir al contribuyente la documentación que proceda, para en el supuesto poder establecer que se ha cometido un error en la declaración o documentación respectiva, la autoridad facultada para ello, la encontramos en el artículo 19 Apartado A- fracción XIII del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria:

“Artículo 19.- Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

XIII.- Exigir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos y, simultáneamente o sucesivamente, hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte de la determinada por la autoridad; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; imponer la multa que corresponda; requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados; y dejar sin efectos los avisos presentados cuando al revisarse o verificarse no corresponda a lo manifestado.”

Conjuntamente con el artículo 25 fracción XXI del mismo Reglamento:

”Artículo 25.- Compete a la Administración General de Recaudación:

XXI.- Exigir la presentación de declaraciones, avisos, documentos e instrumentos autorizados, cuando los obligados no lo hagan en los plazos respectivos, que sean complementarias de otras aduanas del Servicio de Administración tributaria simultáneamente o sucesivamente, hacer efectiva una cantidad igual a la determinada en la última o en cualquiera de las seis últimas declaraciones de que se trate o a la que resulte determinada por la autoridad; practicar el embargo precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente; imponer la multa que corresponda; requerir la rectificación de errores u omisiones contenidos en las declaraciones, solicitudes, avisos, documentos e instrumentos autorizados; dejar sin efectos los avisos presentados cuando al revisarse o verificarse no correspondan a lo manifestado.”

Es decir, tanto la Administración General de Grandes Contribuyentes, al igual que la Administración General de Recaudación, serán las autoridades facultadas para requerir la rectificación de errores u omisiones en las declaraciones, al contribuyente, responsable solidario o tercero, e imponer la multa correspondiente, de conformidad con la que nos señalan los artículos 76 y 78 del Código Fiscal de la Federación.

3.1.3.2. LA REVISION DE GABINETE.

Siguiendo con las fracciones del nuestro artículo 42 del Código Fiscal de la Federación. En su fracción II nos dice:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar...

II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.”

Esta fracción II, nos manifiesta que la autoridad fiscal se encargara de solicitar del contribuyente, responsables solidarios o terceros, en las oficinas de la autoridad su contabilidad, y las personas que llevan contabilidad deberán

observar las condiciones que, establece el artículo 28 del Código fiscal de la Federación, dentro de las cuales podemos señalar: La de llevar los sistemas y registros contables que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, los asientos serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en se realicen las actividades respectivas, lleven la contabilidad en su domicilio, etc.

En el ejercicio de esta facultad de comprobación, la autoridad fiscal contará con **un plazo de seis meses**, contados a partir de que se la notifique a los contribuyentes, el inicio de las facultades de comprobación, salvo de aquellos contribuyentes que integran el sistema financiero (un año) o bien de aquellos contribuyentes en los cuales la autoridad fiscal o aduanera se encuentre solicitando información a otras autoridades fiscales o aduaneras (dos años).

El plazo que tiene la autoridad fiscal para poder concluir la visita podrá **ampliarse por seis meses por una ocasión más**. Sin embargo el plazo que se tiene para concluir la visita y de la misma prórroga, podrá, **suspenderse por**: Huelga, fallecimiento del contribuyente, cuando el contribuyente cambiara de domicilio sin dar aviso a la autoridad fiscal y cuando se interponga algún medio de defensa.

Ahora bien, los requisitos para solicitar del contribuyente, responsable solidario o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, fuera de una visita domiciliaria, deberán: Notificar la solicitud en el domicilio del contribuyente, en el supuesto de que no se encontrara al contribuyente se dejara citatorio con la persona que se encontrará en dicho lugar, en la solicitud se indicará el lugar y plazo en el cual deba proporcionar los informes, los informes, libros o documentos, los cuales deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

De la información requerida por la autoridad, podrá practicar o no observaciones, en el supuesto de que no hubiera observaciones, la autoridad comunicará al contribuyente o responsable solidario, la conclusión de la revisión de gabinete. Sin embargo en el supuesto de que **hubiera observaciones**, se le hará saber al contribuyente los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento, para lo cual el contribuyente o el responsable solidario, **contarán con un plazo de veinte días**, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones y posteriormente la autoridad fiscal podrá realizar la determinación de contribuciones.

De igual manera, mediante la practica de la revisión de gabinete, podrán conocerse hechos u omisiones que den como resultado un incumplimiento tributario. O bien, mediante la información que sea proporcionada a la autoridad fiscal de terceros, que de cómo origen incumplimiento de las obligaciones

fiscales de un contribuyente o responsable solidario, para lo cual, la autoridad fiscal se encontrará con la obligación de dar a conocer este hecho al contribuyente para desvirtuar los hechos que se le imputan. Lo cual podemos encontrar en nuestro artículo 51 del Código Fiscal de la Federación.

Aunque también las autoridades fiscales podrán, en el supuesto de que los contribuyentes o retenedores hubiesen presentado una exhibición de avisos o declaración, **cancelar el requerimiento de presentar documentos o datos fuera de su domicilio**, toda vez que el contribuyente o responsable solidario exhiban el documento que acredite que el aviso o la declaración fueron presentados. Siendo su fundamento legal el artículo 44 Bis del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Para concluir, esta segunda facultad de comprobación, las autoridades fiscales facultadas requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, de toda aquella información necesaria, para llevar acabo su revisión y comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales, serán: La Administración General de Grandes Contribuyentes (artículo el artículo 19 apartado A fracción XXV del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria) y la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, a la cual encontramos en el artículo 16 fracción XI del mismo Reglamento:

“Artículo 16.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XI.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos registrados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, y en el caso de dichos contadores citarlos para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo, así como autorizar prórrogas para su presentación; verificar el saldo a favor de compensar, determinar y cobrar las cantidades compensadas indebidamente, incluida la actualización y recargos a que haya lugar e imponer las multas correspondientes; emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión y el de la prórroga para concluir la revisión; comunicar a los contribuyentes la institución de la autoridad que contiene con la revisión. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.”

Para concluir esta segunda facultad de comprobación, a la revisión de gabinete la podemos definir como: **Aquella facultad que la autoridad realiza, con el fin de comprobar que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales, emitiendo para tal efecto un oficio de solicitud para que presenten en un plazo determinado y en las oficinas de la propia autoridad informes, datos, documentos o la presentación de la contabilidad o parte de ella, para llevar acabo su revisión.**

3.1.3.3. LA VISITA DOMICILIARIA.

Dentro de nuestro mismo artículo 42 de tan citada Ley en su fracción tercera nos manifiesta que:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar..

III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.”

De lo anterior se desprende, que la autoridad hacendaría podrá practicar visitas en el domicilio del contribuyente, responsable solidario o tercero, con el objeto de revisar su contabilidad y observar que cumplen con las reglas a que se encuentran obligados realizar, para ello deberá

ostentar la firma del funcionario, especificar el objeto, lugar o lugares y las personas autorizadas para la práctica de la diligencia.

Ahora bien, **las formalidades** que se deberán observar en la visita domiciliaria, serán: La de realizarse en el lugar o lugares señalados, sí al momento de practicarse la visita no se encontrara al visitado o su representante se dejará **citatorio** para que los espere a hora determinada del día siguiente; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Siguiendo con la formalidades, se deberán designar dos testigos, los cuales serán designados por la persona con quien se entienda la diligencia; si estos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán.

Esto por cuanto a las formalidades, los visitados y su representante, se encuentran obligados a permitir el acceso al lugar o lugares objeto de la visita, así como mantener a disposición de los visitantes la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

En el supuesto de que el visitado o su representante, se opusieran a la practica de la visita domiciliaria, no proporcionen la contabilidad o parte de ella, se considera como infracción relacionada con el ejercicio de facultades de comprobación, tal y como lo describe el artículo 85 en su fracción I del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 85.- Son infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación las siguientes:

I. Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros...”

Por lo que respecta al **desarrollo de la visita domiciliaria**, de toda visita practicada, se levantara acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido, por los visitadores, además a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, se podrán sellar o colocar marcas o signos distintivos.

Sí, con motivo de la visita practicada se conocen hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales se podrá hacer mención en forma expresa de tal circunstancia en la **última acta parcial** y entre esta 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.

Por cuanta hace a la **conclusión de la visita domiciliaria**, está deberá concluir en un plazo de seis meses, plazo que podrá ampliarse por seis meses más. Salvo los supuestos especiales que maneja nuestro artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación.

Por último tenemos, que tanto la Administración General de Grandes Contribuyentes y la Administración General de Auditoria Fiscal, son las autoridades facultadas para la practica de la visita domiciliaria, tal y como lo describen los artículos 17 apartado A fracción XXXV y 23 Fracción XI respectivamente, los cuales se encuentran regulados en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria:

“Artículo 19.- Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se

precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

XXXV.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes y, en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción XXX de este Apartado, así como autorizar o negar prórrogas para su presentación. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión y, en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.”

“Artículo 16.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XI.- Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, o a contadores públicos autorizados que hayan formulado dictámenes o declaratorias para efectos fiscales, para que exhiban y, en su caso, proporcionen la contabilidad, declaraciones, avisos, datos, otros documentos e informes, y en el caso de dichos contadores, también para que exhiban sus papeles de trabajo, así como recabar de los servidores públicos y de los fedatarios, los informes y datos que tengan con motivo de sus funciones, todo ello para proceder a su revisión a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones legales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo, así como autorizar prórrogas para su presentación. Tratándose de las revisiones previstas en esta fracción, emitir los oficios de observaciones, el de conclusión de la revisión, y en su caso el de prórroga del plazo para concluir la revisión.”

3.1.3.4. REVISIÓN DE DICTAMEN.

Dentro de las facultades de comprobación, tenemos como cuarta practica, la revisión de dictamen financiero, el cual es realizado por un contador público, y que deberá sujetarse, a lo que dispone nuestro Código Fiscal, y que se encuentra contemplada en la fracción IV del mismo artículo 42 de la misma Ley:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar...

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 la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.”

De lo anterior podemos afirmar, que las personas obligadas a dictaminar, serán las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, las cuales su conducta se hubiese adecuado en cualquiera de las conductas que nos enuncia el artículo 32ª del Código Fiscal de la Federación.

El desarrollo, de esta faculta de comprobación, se dará con la presentación del dictamen (resumen de todos los estados financieros de las personas físicas o bien de las morales),de lo cual la autoridad fiscal podrá requerir mediante oficio de requerimiento, el cual deberá cumplir con los requisitos del artículo 16 Constitucional y los del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. Para que el contribuyente, contador público, representantes legales, responsables solidarios o terceros presenten documentos, informes o datos que se consideren necesarios para cerciorase de debido cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Sí, con motivo de la revisión de dictamen, documento, informes o datos proporcionados se presentarán hechos u omisiones que pudieran entrañar incumplimiento de obligaciones fiscales, la autoridad fiscal realizará un **oficio de observaciones**, en el cual se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido.

Para lo cual el contribuyente, contador, responsable solidario o tercero, contarán con un **plazo de veinte días**, contados a partir del día siguiente al en que surtan efectos la notificación del oficio de observaciones, para que pueda presentar alguna instancia o bien corregir su situación fiscal.

Ahora bien, la Administración General de Auditoría Fiscal Federal, será la autoridad facultada, para revisar los dictámenes formulados por contador público registrado, tal y como lo establece el artículo 23 del Reglamento Interno del Servicio de Administración Tributaria:

“Artículo 16.- Compete a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal:

XV.- Revisar que los dictámenes formulados por contador público registrado sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones fiscales

de los contribuyentes o respecto de operaciones de enajenación de acciones, o cualquier otro tipo de dictamen o declaratoria que tenga repercusión para efectos fiscales, reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos, contribuciones de mejoras, aprovechamientos, estímulos fiscales, franquicias y accesorios federales; y autorizar prórrogas para la presentación del dictamen y los demás documentos que lo deban acompañar, comunicar al contribuyente, cuando así procede, que surte sus efectos el aviso para presentar dictamen fiscal y el propio dictamen; y notificar a los contribuyentes cuando la autoridad haya iniciado el ejercicio de facultades de comprobación con un tercero relacionado con estos”

3.1.3.5 REVISION DE COMPROBANTES FISCALES.

Por último, tenemos a la revisión de comprobantes fiscales, la cual encontraremos en el mismo artículo en la fracción V del mismo Código, que nos señala:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar...

V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

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

Esta facultad de comprobación, se inicia con un oficio u orden de visita, que al igual que en la visita domiciliaria, deberá de cumplir con los requisitos de los artículo 16 Constitucional, 38 y 43 del Código fiscal de la Federación.

El lugar en donde se puede llevar a cabo la practica de esta diligencia, puede ser: En el domicilio fiscal, en las sucursales, en los almacenes o en cualquier lugar siempre y cuando se tenga trato con el público en general.

Por cuanto hace al objeto, será el de :

- 1.- Verificar el cumplimiento de sus obligaciones respecto a la expedición de comprobante fiscales.
- 2.- Verificar la inscripción y los avisos que se tienen que dar ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- 3.- Verificar que la mercancía, que tiene alguna persona física o persona moral acredite su legal propiedad, mediante documentos (factura, comprobantes fiscales, pedimento, etc.).
- 4.- Verificar que todas las bebidas alcohólicas tengan los marbetes y precintos correspondientes.

De lo anterior, podemos señalar que las **características principales** serán precisamente: Podrán llevarse a cabo en cualquier lugar, no habrá citatorio y se podrá entender la diligencia con cualquier persona que se encuentre en el lugar de la visita (interesado, representante legal, encargado, etc.). Se notifica y se levanta un acta circunstanciada (detallada).

Luego entonces la autoridad fiscal podrá llevar acabo una visita domiciliaria⁷⁶, para comprobar si, el contribuyente cumple con la obligación de expedir comprobantes fiscales.

El incumplimiento de la expedición de comprobantes fiscales y el no presentar solicitudes o avisos en materia de registro federal de contribuyentes, serán considerados como delitos fiscales, con lo cual la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procederá penalmente.⁷⁷

Para concluir, con la revisión de comprobantes fiscales, tiene también como finalidad, además de las ya mencionadas, la de verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con marbete o precinto correspondiente. Ahora bien, por bebidas alcohólicas debemos entender, lo que nos describe el artículo 3° fracción I inciso a) de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios:

“Artículo 3°.- Para efectos de esta Ley se entiende por:

I. Bebidas con contenido alcohólico, las bebidas alcohólicas y las bebidas refrescantes, de acuerdo con lo siguiente...

a) Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más

⁷⁶ Véase, el artículo 49 del Código Fiscal de la Federación.

⁷⁷ Véase, el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación.

de 3°G.L., hasta 55° G.L., incluyendo el aguardiente y a los concentrados de bebidas alcohólicas aun cuando tengan una graduación alcohólica mayor.”

3.2 LA DETERMINACION DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA

Una vez abordados los temas de elementos de las contribuciones, principios tributarios, la garantía de audiencia y facultades de comprobación. Tenemos claro que, de la adecuación de la conducta del sujeto pasivo a la descripción legal, se provocara una obligación jurídico tributaria formal y/o sustantiva, lo cual podemos fundamentar de conformidad con el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación párrafo primero:

“Artículo 6°.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Una vez provocado el hecho generador, la tarea ahora será saber ¿cuánto se va a pagar?, surgiendo para ello la figura jurídica de la “determinación”, por medio de la cual obtendremos la cantidad neta a tributar. Y que siendo de especial interés su observancia, estableceremos su función, concepto, naturaleza jurídica y clases de determinación, de la siguiente manera.

3.2.1 FUNCIÓN DE LA DETERMINACIÓN.

La función o tarea que tiene la determinación, será la de referirnos, desde el momento mismo en que es causado el tributo, para posteriormente comenzar a realizar una serie de actos encaminados a la obtención del crédito fiscal, el cual podemos entender como, lo enuncia el artículo 4° del Código Fiscal:

“Artículo 4°.- Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquéllos a los que las leyes les den ese carácter y el estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

La recaudación proveniente de todos los ingresos de la federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice.”

Luego entonces, el procedimiento para la obtención del crédito fiscal, lo obtenemos: a una base imponible (renta neta) se le podrá aplicar una tasa,

tarifa, reducción, deducción, alícuota, etc., establecidas en ley, y que se traducirá en un monto o cuantía (crédito fiscal).

3.2.2 CONCEPTO.

Por cuanto hace a que de todo hecho generador corresponde una determinación, la cual puede consistir en operaciones sencillas o bien complejas dependiendo de la causación, las cuales podrán ser llevadas a cabo por el propio sujeto pasivo o en su defecto por la autoridad fiscal, para lo cual podemos citar el artículo 6° del mismo Código:

“Artículo 6°.- Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación.”

Luego entonces, es preciso emitir un concepto de lo que es la determinación, para lo cual, en la doctrina su concepto es el siguiente:

“La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica al adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.”⁷⁸

“Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.”⁷⁹

Una vez citado estos dos conceptos, desde nuestro punto de vista la podemos definir como: Un conjunto de actos o procederes que serán realizados por el contribuyente, responsable solidario o tercero, o bien un acto de la autoridad fiscal con la finalidad de establecer si la conducta realizada se ha adecuado a la hipótesis descriptiva y con ello provocado el hecho generador, con el único objetivo de establecer el crédito fiscal a pagar, es decir (base imponible más alícuota será igual al crédito fiscal).

⁷⁸ Sergio Francisco de la Garza. *Op. cit.* pág. 556.

⁷⁹ Refugio de Jesús Fernández Martínez. *Op. cit.* págs. 260-261.

3.2.3 NATURALEZA JURIDICA.

Referirnos a la naturaleza jurídica de la determinación, es el desentrañar cual es el origen de la misma, de donde ha emanado, cual es su justificación, el momento de su aparición, su evolución y adecuación a las circunstancias presentes. Aquello por medio de lo cual se podrán establecer sus efectos, el momento en que es causada, saber si la determinación es aquella que realiza el contribuyente, o sí solamente será determinación la que realiza la autoridad fiscal, para ello habrá de citar a tres Tesis; La del efecto declarativo, la del efecto constitutivo y la que produce efectos declarativos y constitutivos.

Ahora bien la naturaleza jurídica de la determinación, en la doctrina es definida como:

“En el Derecho Tributario Italiano (con trascendencia al de otros países, como España), se ha producido desde hace tiempo, sin que hasta la fecha haya concluido definitivamente, un vivo debate, respecto a la conexión que pueda existir entre el nacimiento de la obligación tributaria, por una parte, y los efectos del acto administrativo de liquidación, por la otra. Debemos aclarar que para aquellos tributos cuya determinación o que se le niegue esa naturaleza, pacíficamente se ha reconocido que el nacimiento del crédito fiscal se produce en el momento en que se realiza el hecho generador previsto por la norma legal.

En cambio, para aquellos impuestos para los que la ley exige que, previamente a su pago, la Administración Tributaria los determine, se ha venido discutiendo si el acto administrativo de liquidación tiene efecto constitutivo, si tiene efecto declarativo, o bien si produce tanto efectos constitutivos como declarativo.”⁸⁰

De lo antes citado, será entonces necesario citar a las tesis que se encargan de explicarnos la naturaleza de la determinación, las cuales explicaremos de la siguiente forma:

⁸⁰ Sergio Francisco de la Garza. Op. cit. pág.

3.2.3.1 TESIS DEL EFECTO DECLARATIVO.

“El principal expositor de la teoría que atribuye efecto declarativo a la determinación es A.D. Giannini, quien enseña que la obligación tributaria, como natural consecuencia de ser una obligación ex-lege, nace en el preciso momento en que concurren los dos factores: la norma legal, por una parte, y la realización del presupuesto, por la otra parte, aun cuando ello no excluye que el legislador pueda adoptar una regla diversa, cual es la de aplazar el nacimiento de la obligación al momento en que es determinada posteriormente por la autoridad administrativa, cuya determinación, obviamente, tiene un efecto meramente declarativo.”⁸¹

Esta tesis, manifiesta que la obligación tributaria, se dará concurrendo dos factores: La existencia de una hipótesis descriptiva y la adecuación de la conducta a dicha hipótesis, provocando con ello el hecho generador y que de manera posterior intervendrá la autoridad hacendaría para determinar la obligación tributaria.

Luego entonces la autoridad fiscal se encargara de “reconocer” o “declarar” que existe una obligación jurídico tributaria y que el sujeto pasivo deberá tributar.

3.2.3.2 TESIS DEL EFECTO CONSTITUTIVO.

“Por otro lado, Allorio, quien es el más radical exponente de la tesis contraria, sostiene que el nacimiento de la obligación tributaria ocurre únicamente en el momento en que la Administración Tributaria produce el acto administrativo, al que da el nombre de “acto de imposición”, el cual, por tanto, tiene un efecto constitutivo sobre la obligación, apoyándose para ello en la disposición de una ley italiana que previene que antes de la producción de ese acto administrativo, el contribuyente, aunque lo desee, no puede hacer el pago del tributo. A esta doctrina se adhiere, en España, Miguel Fénech.

Berliri, por su parte, sostiene una posición menos radical, pues expone que antes de la determinación (ascertamiento), la Administración no tiene un derecho en contra del sujeto pasivo, sino un mero derecho Potestativo (a diferencia de Allorio, que sostiene que en ese momento sólo existe un interés). Afirma Berliri que el ascertainment produce como efecto constitutivo el nacimiento de la obligación tributaria.”⁸¹

En lo que se refiere a la tesis del efecto constitutivo, nos manifiesta que la adecuación de una conducta al precepto legal fiscal, no debe entenderse como el verdadero nacimiento de la obligación fiscal, sino que el origen de esta

⁸¹ Ibid. Pág.

⁸¹ Ídem.

obligación, lo es el momento mismo en que el sujeto activo emite su acto impositivo o de cobro mediante el cual reconoce y hace exigible, el cumplimiento de la obligación jurídico tributaria, siendo así como esta tesis constitutiva contradice a lo manifestado por la tesis declarativa.

Por consiguiente, la sola adecuación de la conducta a la descripción legal, por parte del contribuyente y su reconocimiento de la misma, para esta tesis no será el verdadero origen de la obligación tributaria, sino que se dará en razón de un acto que emite la autoridad, el cual conjuga el nacimiento y la exigibilidad de los créditos fiscales.

3.2.3.3 TESIS DE QUE EL ACTO DE DETERMINACIÓN PRODUCE EFECTOS DECLARATIVOS Y CONSTITUTIVOS.

“La doctrina anterior tiene aplicación en el Derecho positivo mexicano ya que el Art. 6 del C.F.F. 1981, siguiendo la tradición de los códigos anteriores, distingue entre el nacimiento y exigibilidad de los créditos fiscales. El C.F.F. dispone que “las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran” que “dichas contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad” y que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario” en el entendido de que si es “a las autoridades fiscales a quienes deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”.

Las contribuciones deben pagarse y son exigibles en la fecha o dentro del plazo señalado en las leyes respectivas. A falta de disposición expresa el pago debe hacerse mediante declaración que se debe presentar ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley, a más tardar el día 20 del mes de calendario inmediato posterior a la terminación del periodo.
- II. En el caso de retención o recaudación de contribuciones, los retenedores o recaudadores las deben entregar a más tardar el día 15 del mes de calendario inmediato posterior al de la retención o recaudación.
- III. En cualquier otro caso, dentro de los 15 días siguientes al momento de su causación.

Ahora bien, de no pagarse dentro de los plazos, las obligaciones fiscales se vuelven exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución. (C.F.F., Art. 145).

De lo anterior resulta evidente que nuestro C.F.F. distingue entre nacimiento y ejecución de los créditos fiscales y que tratándose de obligaciones tributarias que requieran determinación por la autoridad administrativa las hizo inexigibles antes de la liquidación, a plazo de su pago hasta 15 días después de que se haya hecho la notificación, por lo que se produce el fenómeno observado por Berliri y por Allorio de que no pueden ser pagadas antes de la liquidación, aun el supuesto de que el propio deudor quisiera hacerlo, ya que está sujeta a una condición y a un plazo, esto es, a que la autoridad haga la determinación (condición) y a que una vez notificada transcurra el plazo de 15 días de la fecha en que haya surtido sus efectos.

Por otra parte, tratándose de obligaciones tributarias que deben ser determinadas o liquidadas por los deudores tributarios, suponiendo desde luego que los deudores cuentan con un plazo de veinte días para realizar la determinación, no es sino hasta el transcurso de dicho plazo cuando los créditos fiscales previamente liquidados devienen exigibles por la autoridad tributaria.”⁸²

Esta tesis tiene una función ecléctica, es decir se encarga de retomar aquellos aspectos relevantes e importantes de cada una de las tesis ya citadas y las conjuga de una manera lógico jurídica, con el objetivo de emitir una conclusión con mayores alcances jurídicos y con ello adecuarse a las circunstancias reales. Tal y como distinguir el nacimiento de la obligación tributaria, que se dará con la adecuación de la conducta a la hipótesis descriptiva y no así en el supuesto de que la autoridad fiscal emita un acto, tal y como lo describe el ya citado artículo 6° primer párrafo.

Así también, se encarga de distinguir entre nacimiento y exigibilidad del crédito fiscal, momento en que deberá cumplirse con la obligación fiscal y las consecuencias de no cumplir con dicha obligación.

3.3 CLASES DE DETERMINACIÓN.

Dentro del concepto de la “determinación” mencionamos, que esta podría ser llevada a cabo por el sujeto pasivo o en su defecto por el sujeto activo, es decir habrá clases de determinación, así también dentro de estas clases se encuentran las que se realizan según su base (determinada o presunta).

Luego entonces de conformidad con la doctrina existen dos criterios para poder explicar las clases de determinación, por las personas que la realizan y conforme a su base, sin embargo en nuestra investigación tomaremos en

⁸² Ibid. Págs.

cuenta, la que realiza el sujeto pasivo y aquella que realiza la autoridad fiscal con apoyo en los informes de los países extranjeros.

3.3.1 LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN TRIBUTARIA POR EL SUJETO PASIVO.

Primeramente, tenemos a la determinación que realiza el sujeto pasivo principal, responsable solidario o tercero, con lo cual se encargarán de llevar a cabo todas aquellas operaciones y/o actos que darán origen al crédito fiscal que se deberá tributar, es decir, llevar un proceso de auto liquidación, mediante el reconocimiento de la obligación tributaria hasta la aplicación de la fórmula (base imponible más alícuota = crédito fiscal).

De esta manera su fundamento lo encontramos en el artículo 6° párrafo tercero parte primera del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 6°.- Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.”

De lo anterior, se desprende que será regla general, la determinación hecha por el contribuyente, responsable solidario o tercero, para calcular el monto o cuantía que deberá tributarse, atendiendo al tipo de personas (físicas o morales) que se trate y respecto de la causación. Pero como no existe regla general absoluta, podrá también la autoridad fiscal realizar la determinación de las contribuciones (impuestos, derechos, aprovechamientos y contribuciones de mejoras), para ello el contribuyente tendrá la obligación que nos señala el mismo artículo 6° párrafo tercero, parte segunda:

“Artículo 6°.- Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de causación”.

Una vez señalados los conceptos de la determinación y sus caracteres más significativos, es el momento indicado para referirnos a la determinación que harán las autoridades nacionales con apoyo en los informes de autoridades extranjeras, y que será abordado en el capítulo siguiente.

3.3.2 LA DETERMINACIÓN CON APOYO A LOS INFORMES QUE BRINDAN ESTADOS EXTRANJEROS.

En temas anteriores se explico, que la obligación de determinar las contribuciones causadas correspondía al contribuyente, responsables solidarios o terceros. Sin embargo la autoridad fiscal también podría realizarla, requiriendo para ello que el contribuyente le proporcione la información requerida, desde luego que, la autoridad hacendaría tiene, las facultades de comprobación para establecer si se cumple o no con las obligaciones tributarias, **determinar** las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y **proporcionar información a otras autoridades fiscales**.

Ahora bien dentro de la Ley del Servicio de Administración Tributaria, en su artículo 7° fracción VII manifiesta:

“Artículo 7°.- Son facultades del Servicio de Administración Tributaria:

VII. Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve acabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar los acuerdos interinstitucionales en el ámbito de sus competencias”.

Primeramente, debemos señalar que se entiende por tratados, y que serán aquellos acuerdos que se darán entre un Estado con otro Estado para crear, modificar o extinguir derechos y obligaciones. O bien como:

“Tratado es todo acuerdo concluido entre dos o más sujetos de Derecho internacional. Hablamos de sujetos y no de Estados, con el fin de incluir a las organizaciones internacionales.”⁸³

Los tratados internacionales, se encuentran regulados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en los artículos 133, 89 fracción X y 76 fracción I, así como en la Ley Sobre la Celebración de Tratados en su artículo 1° y 2° fracción I.

Por cuanto hace al artículo 133 Constitucional:

“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

⁸³ Modesto Seara Vázquez. Derecho Internacional Público. Ed. Porrúa. 19ª ed. México, 2001. Pág. 59.

República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los tratados.”

De la interpretación de este artículo, nos refiere al grado de jerarquía que guardan los tratados y se deduce, en primera instancia que tanto los tratados como la Constitución tiene el mismo grado de supremacía, aunque se debe atender al hecho de que los tratados deberán sujetarse a lo que establece la misma Constitución, y en su caso no contravenir a lo que dispone la misma, razón por lo cual podemos afirmar que la Ley Suprema lo será la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sin demeritar la jerarquía que pudiere manifestar un tratado.

En otro sentido tenemos al artículo 76 fracción I de la misma Ley, que nos dice:

“Artículo 76.- Son facultades exclusivas del senado:

I. Analizar la política exterior desarrollada por el Ejecutivo Federal con base en los informes anuales que el Presidente de la República y el Secretario del Despacho correspondiente rindan al Congreso: además, aprobar los tratados internacionales y convenciones diplomáticas que celebre el Ejecutivo de la Unión”

Después de haber visto la jerarquía de los tratados internacionales, tenemos que el Ejecutivo y nadie más que él podrá celebrar tratados internacionales, pero que de conformidad con el artículo que nos antecede, el Senado de la República será quien apruebe o no el tratado que quisiera realizarse, y para refutar lo dicho, podemos citar al artículo 89 Constitucional fracción X, en su primera parte:

“Artículo 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

X. Dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales, sometiéndolos a la aprobación del Senado.”

Como complemento de lo antes citado tenemos al artículo 1º, en sus dos primeras partes, de la Ley Sobre la Celebración de Tratados:

“Artículo 1º.- La presente Ley tiene por objeto la celebración de tratados y acuerdos interinstitucionales en el ámbito internacional. Los tratados sólo podrán ser celebrados entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público”.

De lo cual, tenemos que se encargara de referirnos, el objetivo o motivación para lo que fue creada la presente Ley y que es lo que se encarga de regular y bajo que condiciones se dará la celebración de Tratados y Acuerdos, así como el distinguir entre los Tratados y Acuerdos Interinstitucionales.

Por último en el artículo 2º, fracción I, de la misma Ley tenemos que:

“Artículo 2º.- Tratado: es el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materia, específicas, cualquiera que sea su denominación mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos.”

Lo antes citado, se da con la finalidad de establecer primeramente el concepto de Tratado internacional, así como su regulación, ya que es precisamente, mediante la practica de tratados o acuerdos internacionales, por los cuales, una autoridad extranjera podrá solicitar o en su caso proporcionar información fiscal con el objetivo de determinar contribuciones, sin embargo, en el capítulo posterior se establecerán conductas, por medio de las cuales, la autoridad fiscal provoca vulneración de garantías individuales, así como de principios tributarios.

CAPÍTULO IV.

ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

4.1 INTERPRETACIÓN DE LA NORMA JURÍDICO FISCAL.

Es bien saber, que al denominarse clases y no métodos de interpretación, se da en razón de que no todas las interpretaciones se consideran como métodos, y que por método podemos entender al modo de hacer o decir una cosa, o bien modo de obrar o proceder, de igual manera como; procedimiento que se sigue en las ciencias para hallar la verdad y enseñarla.

Sin embargo nos encargaremos de manera somera señalar a las diferentes clases de interpretación, con el objeto de que si bien, el realizar un análisis de un artículo, debemos tomar en cuenta al tipo de interpretación utilizada, para que la reflexión jurídica realizada sea acorde a los principios mínimos rectores de la interpretación jurídica. Ya que es, precisamente mediante las clases de interpretación, las cuales nos habrán de servir para tener una visión más amplia de lo que la norma (fiscal) nos quiere decir, para ello, tenemos que las clases de interpretación, su clasificación será, primero: por los resultados a los que llega (declarativa, restrictiva y extensiva); segundo: por los autores o el origen de ella (auténtica o legislativa, judicial o jurisdiccional y doctrinal o privada) y tercero: por los medios o métodos utilizados (literal o gramatical, histórica, lógica y de significación económica o histórico progresivo).

Los cuales desarrollaremos de manera posterior, y que primeramente habremos de definir a lo que debe entenderse por interpretación, tal y como lo se define dentro del punto siguiente.

4.1.2 CONCEPTO.

En líneas anteriores mencionamos que utilizaremos clases de interpretación para el análisis de la norma fiscal, sin embargo debemos primeramente referirnos a lo que debe entenderse por interpretación, para posteriormente pasar a la clasificación de las clases de interpretación, así pues, la interpretación la definen como:

“En el lenguaje coloquial la interpretación denota, entre otras cosa, explicar o declarar el sentido de una cosa, y principalmente el de los textos faltos de claridad; en consecuencia, la interpretación no es privativa del derecho, ya que toda expresión que contenga un sentido puede ser interpretada y así interpretar

será indagar y conocer con veracidad el íntimo sentido de determinada expresión o palabra.

La interpretación de una norma jurídica se refiere a la explicación de su sentido literal, gramatical, así como desentrañar el verdadero pensamiento del legislador conforme al interés social que dio origen a ese precepto. En otras palabras ello significa encuadrar los hechos que se dan en la realidad social a la hipótesis descriptiva”⁸⁴

“La norma tributaria, como toda norma jurídica, ha sido establecida en vista a su observancia y aplicación con lo cual se presenta, así mismo, la necesidad de su interpretación, por lo que le son aplicables todos los medios y recursos de la ciencia jurídica.

En general, podemos apreciar que la interpretación de la norma tributaria puede moverse entre dos polos: por una parte, la corriente que considera que la norma fiscal es susceptible sólo de una interpretación restringida, limitativa, en la cual habrá de circunscribirse a las imposiciones tributarias expresamente consignadas en la ley, por lo que en caso de duda inclusive que estar en vista a lo más favorable al causante (in dubio contra fiscum) y por otra parte, el señalamiento de que la norma fiscal puede ser libremente interpretada, encontrando entre ambos extremos una amplia gama de variantes, así como también la posibilidad de que en caso de duda se interprete a favor del fisco”.⁸⁵

“La hermenéutica jurídica o sea el arte de interpretar una ley, podemos definirla como el determinar con precisión lo que la ley ordena o lo que es igual, investigar el sentido y el valor de la norma que contiene.

Dicho en otras palabras, la interpretación de una ley, consiste en la labor que el juzgador realiza de investigar el sentido que el legislador le dio a la norma en el momento de dictarla, tarea que lleva a cabo para estar en mejores condiciones de adecuarla al caso concreto que se presente.”⁸⁶

Por nuestra parte a la interpretación la entendemos como; El método de análisis, por el cual se realizara un estudio individual de un precepto legal tributario, el cual no es claro, para ello se analizara cada uno de los elementos que lo conforman, posteriormente reunirlos y comprenderlo en su totalidad el precepto.

⁸⁴ Narciso Sánchez Gómez. Op. cit. pág. 61.

⁸⁵ Arturo De la Cueva. Derecho Fiscal. Ed. Porrúa. 1ª ed. México, 1999. Pág. 64

⁸⁶ Sergio Francisco de la Garza. Op. cit. págs. 60-61

4.1.3 CLASES DE INTERPRETACIÓN.

4.1.3.1. LA INTERPRETACIÓN SEGÚN SUS RESULTADOS.

La interpretación según sus resultados, se da en razón de que habrá consecuencias, que partirán de tres posibles resultados, y que siendo así, no podrá decirse que el contribuyente y la autoridad fiscal llegarán a un mismo resultado, sino que será regularmente un sentido contrario, y que es precisamente mediante los resultados que a continuación se describirán y una vez citados habremos de concluir que conforme a esta clase de interpretación, a quien le cabe la razón.

4.1.3.1.1. DECLARATIVA O ESTRICTA.

Esta clase de interpretación la tenemos en nuestro artículo 5° del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo, que señala:

“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”.

Dicho en otras palabras, la interpretación debe ser conforme a lo que establece la propia ley, es decir no introducir o ampliar algo a la disposición, sin embargo tampoco podemos limitar o restringir, el significado de un precepto. Como ejemplo, tenemos a la misma cita legal que nos antecede, en donde nos indica que “las disposiciones fiscales que establezcan cargas,” entendiéndose por carga a las cantidades en dinero o en especie que habrá de pagarse, sin embargo también lo serán los accesorios, como las multas, es aquí donde decimos que no son limitativas y que la clase de interpretación aplicada es de carácter estricta.

4.1.3.1.2. RESTRICTIVA.

Esta clase de interpretación, nos permite atribuirle a la norma jurídica un sentido más limitado. Es decir, el legislador, solo se refiere a una situación, cosa, persona, restringiendo con ello el sentido de la norma. Y como ejemplo, lo tenemos cuando se refiere a quien es el sujeto pasivo principal de la relación jurídico tributaria, y este será el que precisamente genera el hecho imponible, no así el sujeto pasivo solidario, quien no genero el hecho imponible, siendo aquí donde se restringe quien podrá ser denominado sujeto pasivo principal y pasivo solidario.

4.1.3.1.3. EXTENSIVO.

Esta interpretación, se dice que el texto de la Ley no refleja por su imperfección el alcance efectivo de la misma. Aquí se opina que la formula usada en la Ley no expresa completamente el pensamiento legislativo y se refiere a casos no previstos expresamente ampliando entonces el significado de la norma por lo lógico y congruente que resulta el hacerlo.

Es aquí precisamente donde el legislador se encarga de decir algo más de lo que se establece en el concepto, es decir se extiende, va más allá. Como ejemplo citaremos al artículo 83 fracción VII del Código Fiscal de la Federación:

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

VII. No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin requisitos fiscales.”

Esta fracción la tenemos como ejemplo. En razón de que, se configura como infracción por parte del contribuyente, en el momento en que expide un comprobante de sus actividades sin reunir algún requisito que establezca el propio Código Fiscal, es decir que no significa que para la actualización de la infracción sea necesario que los comprobantes carezcan de más de un requisito; Por ello, basta con que no se cumpla con uno de ellos para la comisión de la infracción. Siendo entonces una interpretación extensiva la realizada en esta fracción VII del artículo 83 en comento.

4.1.3.2. POR LOS AUTORES O EL ORIGEN DE ELLA.

De manera uniforme, se ha venido sosteniendo que la interpretación es una función exclusivamente jurisdiccional, sin embargo en la creación de la Ley y en el destino de la misma intervienen los tres órganos de poder (Legislativo, Judicial y Ejecutivo), dirigida esa Ley al Pueblo, por ello, tenemos diversas fuentes u orígenes de interpretación, las cuales se mencionaran en este apartado.

4.1.3.2.1 AUTENTICA.

La cual es precisamente la que lleva acabo el Órgano creador de la misma Ley, y que la interpretación realizada deberá seguir los mismos lineamientos que se establecieron para su creación, tal y como nos lo señala el artículo 72 Constitucional, inciso f):

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones...

f) En la interpretación reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.”

Luego entonces tenemos que la interpretación autentica, será la que lleve acabo el Poder Legislativo, utilizando el mismo procedimiento utilizado para la formación de las Leyes.

Aunque también, esta interpretación se divide en:

a) Contextual: cuando se encuentra la definición o aclaración en el propio texto de Ley que pretende explicar, tal es el caso del artículo 8 párrafo primero de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

“Artículo 8.- Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.”

b) Posterior: cuando esta definición o aclaración se encuentra en otro contexto normativo de igual jerarquía, como ejemplo tenemos al artículo 16 fracción I del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 16.- Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.”

Siendo una interpretación autentica posterior, porque el concepto de actividad empresarial es muy recurrido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero no definido en ella, teniendo que emplear al Código Fiscal de la Federación, con lo cual se cumple, en que la aclaración deberá encontrarse en un contexto normativo de igual jerarquía.

4.1.3.2.2. JUDICIAL.

Esta interpretación también llamada jurisdiccional, porque no sólo los Órganos judiciales la realizan, sino que también lo puede hacer el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, luego entonces a esta interpretación la vamos a conocer mejor, como Jurisprudencia. Y que por Jurisprudencia entendemos a cinco resoluciones en un mismo sentido, y que nos servirá para obtener una mejor referencia de alguna norma o caso concreto en análisis.

4.1.3.2.3. ADMINISTRATIVA.

Será, aquella que precisamente realizan los órganos administrativos que ejecutan las normas fiscales, siempre y cuando los particulares cumplan con los requisitos, nos señala, el artículo 8° Constitucional (Derecho de petición), en relación con la fracción I del artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, una vez cumplidos los requisitos, el sujeto pasivo podrá consultar a las autoridades fiscales, tal y como lo señala el artículo 34 correlacionado con el artículo 35. Siendo pues, los artículos 34 y 35 del Código Fiscal de la Federación el fundamento legal de la interpretación Administrativa.

4.1.3.2.4. DOCTRINAL.

Esta interpretación, será aquella que realizan los estudiosos del Derecho o los Doctos, sin embargo no tiene un fundamento legal que le dé un sustento legal viable en su aplicación, siendo su fuerza Jurídica según de quien emane la Doctrina.

4.1.3.3. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN.

Por último, tenemos a los métodos de interpretación, los cuales serán la ciencia, que de modo ordenado, se encarga del conocimiento del derecho y su investigación debidamente sistematizada para que esos conocimientos se puedan aplicar a casos en concreto y con ello se pueda encontrar una verdad legal apropiada.

Es decir, el método de interpretación “es la ciencia que, de modo ordenado, se encarga del conocimiento del derecho y su investigación debidamente sistematizada para poder aplicar las disposiciones jurídicas a supuestos concretos encontrando la verdad legal.”⁸⁷

Luego entonces para poder ser explicados, los métodos de interpretación habremos de clasificarlos de la siguiente manera:

4.1.3.3.1. MÉTODO EXEGÉTICO.

También llamado Método Literal o Método Gramatical, porque precisamente, mediante este Método la Ley Fiscal debe interpretarse en su sentido Literal o bien Gramatical, es decir basado en el principio de legalidad que nos dice “nullum tributum, sine lege”. Definido también como:

“Este método conocido como Método Literal o Método Gramatical, porque utiliza el sentido literal o gramatical de las palabras basándose en el principio de legalidad que reza: “nullum tributum, sine lege”, tiene su origen en la Escuela Absolutista, por el gran culto que le rinde a las palabras utilizadas, en donde se aplica lo que la letra significa.”⁸⁸

“El método exegético utiliza preponderantemente el sentido literal o gramatical de las palabras. En virtud del principio de legalidad, tiene más importancia el texto expreso de la ley en el Derecho Tributario que en otras ramas del Derecho, ya que no hay impuesto sin ley expresa que lo establezca.”⁸⁹

4.1.3.3.2. MÉTODO LÓGICO.

Este Método, tiene su razón de ser, en el sentido de que deberá buscarse una relación de la norma interpretada, con el conjunto de disposiciones jurídicas que constituyen el todo del cual la norma a interpretar forma parte, es decir que no se contradigan.

Luego entonces, el Método Lógico, lo será precisamente porque al interpretar una disposición fiscal, esta no deberá contradecir a lo que dispone el ordenamiento de que forma parte, de lo contrario la interpretación realizada carecería de validez.

⁸⁷ Gustavo Zavala Aguilar. Hermenéutica Fiscal. . Dofiscal Editores. 1ª ed. México, 2003. Pág. 44.

⁸⁸ Ídem.

⁸⁹ Sergio Francisco de la Garza. Op. cit. pág. 62.

Así también, este Método es definido como:

“Se ha propuesto también el sentido lógico de las palabras, por medio del cual se busca la finalidad de la ley (ratio legis). El Art. 3° del CFF 1981 expresamente dispone la aplicación del método de la ratio legis para aquellas disposiciones fiscales que no sean de aplicación estricta.”⁹⁰

4.1.3.3.3. MÉTODO HISTÓRICO.

Este Método, tiene que ver con los trabajos preparatorios que dieron origen a la disposición reglamentaria a interpretar, es decir que fue lo que inspiró o motivo al legislador para la creación de la norma jurídica. Por consiguiente en la utilización de este Método se da con la finalidad de buscar los antecedentes históricos que nos establecen los alcances de la Ley, así también analizar las circunstancias que dieron origen a su elaboración, y que nosotros habremos de saberlo mediante la Exposición de Motivos de cada Ley a interpretar.

4.1.3.3.4. MÉTODO DE SIGNIFICACIÓN ECONÓMICA.

Siendo este, el último Método por describir, se da su razón de ser en virtud de circunstancias económicas bajo las cuales la norma jurídica a interpretar surge, siempre y cuando la norma sea adecuada a las condiciones jurídico económico de los contribuyentes, de lo contrario la disposición a interpretar que no tome a consideración las condiciones económicas, le provocarían al sujeto pasivo un perjuicio en su esfera jurídica.

⁹⁰ Ibid. Pág. 63.

4.2 ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Ahora bien, nuestro tema de tesis, lo es precisamente el análisis de nuestro artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, el cual nos dice lo siguiente:

54.- Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, salvo prueba en contrario.

El cual, lo analizaremos en cada uno de sus elementos que lo conforman, y posteriormente reunirlos y así comprenderlo en su totalidad, de esta manera el análisis lo comenzaremos de la siguiente manera:

“Para determinar contribuciones”. Dentro del capítulo anterior, se estableció lo que debía entenderse por determinación y que esta sería; un conjunto de actos o procederes, que bien podían llevarse a cabo por el sujeto pasivo principal, responsable solidario, tercero o bien por la propia autoridad fiscal, con la finalidad de establecer, si la conducta realizada se ha adecuado a la hipótesis descriptiva fiscal, y si ha cumplido con esto, por consiguiente, se encontrara con la obligación de tributar (sujeto pasivo), y su fundamento legal, lo encontraremos en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, párrafos primero y tercero. **“6°.- Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.**

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

Para las contribuciones omitidas, el sujeto activo de la relación tributaria, tiene a su alcance las Facultades de Comprobación, tal y como lo señala el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación:

“ 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales 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...”

Teniendo dentro del mismo artículo, como facultades de comprobación a la rectificación de errores aritméticos, revisión de contabilidad, visitas domiciliaria, revisión de dictámenes, revisión de comprobantes fiscales, práctica de avalúos, recabar informes de funcionarios.

Siguiendo, con en el análisis del artículo, tenemos que: **“La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos.”** De lo cual se desprende, que sólo la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y nadie más que ella, se encontrara con la facultad de considerar como verdaderos, a aquellas situaciones jurídico tributarias, provocadas por el sujeto pasivo o bien de aquellas en las cuales a incurrido en omisión el propio contribuyente.

“Por autoridades fiscales extranjeras.” Quizás, sea precisamente, esta la parte más importante del artículo en análisis, por cuanto a la función que juega la autoridad fiscal extranjera, ya que es la autoridad que tiene conocimiento de los hechos provocados por el contribuyente o bien de sus omisiones, para posteriormente informar a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en función de los convenios de reciprocidad de información, los cuales se acuerdan por medio de Tratados Internacionales, en donde precisamente, se establecen condiciones de interés fiscal, tales como la recaudación de contribuciones (evitando con ello la doble o múltiple tributación) o bien la reciprocidad de información.

“Salvo prueba en contrario.” Este último aspecto del artículo en análisis aunque nos indica que el contribuyente podrá “probar” que no ha incurrido en omisión de contribuciones, pero no determina o nos establece algún termino o lapso de tiempo para que el sujeto pasivo pueda presentar lo que a su derecho conviene, como en los supuesto de la visita domiciliaria, revisión de gabinete, revisión de dictamen, etc.. Dentro de los cuales se indica un término de veinte días para que el mismo contribuyente o el responsable solidario puedan presentar informes, documentos o papeles. Para poder desvirtuar, lo que se les imputa.

Es decir, aun cuando se le otorga al contribuyente una alternativa para que pudiera presentar algún medio de prueba, mediante el cual se establezca que no ha incurrido en omisión de contribuciones, ha diferencia de las Facultades de Comprobación reguladas en nuestro artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, la determinación que se realice solo con informes de las autoridades extranjeras, será desproporcional e inequitativa.

Ahora bien, después de haber realizado un somero desglose del artículo 54, se puede decir lo siguiente:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encuentra facultada para poder practicar las Facultades de comprobación y con ello tener conocimiento

de las contribuciones omitidas (artículo 42 del Código Fiscal de la Federación). Sin embargo, por cuestiones quizás prácticas, económicas o bien hacer de la recaudación de dichas contribuciones algo más ágil, se aboca solamente a tomar en cuenta los informes que le son brindados, por las autoridades extranjeras, con lo cual tenemos que la determinación, puede ser total o parcialmente arbitraria, ya que puede aparecer un error, en el cálculo del crédito fiscal a pagar por contribuciones omitidas, con lo cual se estaría provocando una violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, a la garantía de audiencia y también a la garantía de seguridad jurídica de legalidad.

Ya que, ¿Cómo podemos pensar que la determinación realizada por la autoridad extranjera ha cumplido cabalmente con los principios tributarios?, quizás hubieron errores de cálculo o de actualización. Sin embargo la Secretaría de Hacienda y Crédito Fiscal, solo se encarga de dar cumplimiento a lo que nos describe el artículo en cuestión, y que tomando en cuenta las condiciones bajo las cuales, se aplica dicha hipótesis descriptiva, el sujeto pasivo sufre una afectación de carácter patrimonial, al determinarle la autoridad hacendaría, una cantidad pecuniaria, que no atiende a su capacidad económica, con lo cual nos encontramos con una trasgresión o violación a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

Porque, aún cuando si bien es cierto, que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, se presumen como legales, también lo es, que las mismas autoridades deberán probar los hechos que motiven, precisamente, esos actos y resoluciones, tal y como lo establece nuestro artículo 68 del Código Fiscal de la Federación:

“68.- Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos y resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.”

De lo cual, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se encontrará con la obligación de tener que probar todo aquello que le fue informado por las autoridades extranjeras (hechos u omisiones), toda vez que, los hechos u omisiones informados por autoridades extranjeras, no deben ser considerados como suficientes, para la determinación de contribuciones omitidas, por el contrario, con esta clase de determinación, se le está causando al contribuyente una afectación o perturbación legal en su esfera jurídica, porque no basta que exista una causa (contribuciones omitidas), sino que además esta causa deberá ser legal, es decir, deberá encontrarse debidamente fundada y motivada.

Lo cual no encontramos, en la práctica de esta clase de determinación, porque, la autoridad hacendaría no señala los motivos, hechos y circunstancias (motivación), para que el acto de molestia provocado al sujeto activo, pueda ser

considerado como legal, y que sin embargo, únicamente tiene a los informes de la autoridad extranjera, para realizar su determinación. Con lo cual, esta determinación no solamente viola la garantía de seguridad jurídica de legalidad, sino que además, también viola nuestra garantía de audiencia.

Luego entonces, deberá la autoridad hacendaría, señalar los preceptos aplicables y además los motivos, hechos y circunstancias, para que el acto de molestia provocado al contribuyente, se pueda considerar como legal, y que siendo la manera más apropiada, el ejercicio de facultades de comprobación, para establecer contribuciones omitidas y por el contrario si solo determina conforme a lo que le informa la autoridad extranjera, no se le da cumplimiento a lo que establece la garantía de seguridad jurídica de legalidad, con lo cual tenemos que la determinación realizada viola la garantía ya descrita, y que a su vez la misma determinación, vulnera la garantía de audiencia.

Decimos, que el determinar contribuciones fiscales mediante informes de autoridades extranjeras, viola la garantía de audiencia, porque, el contribuyente no se encuentra con la posibilidad de expresar lo que a su derecho conviene, porque la autoridad simple y llanamente se aboca a lo que la informa la autoridad extranjera y determina contribuciones omitidas, caso contrario con las demás formas de determinar contribuciones, en las cuales se sigue un proceder o serie de conductas debidamente establecidas y reguladas, por la misma Ley Fiscal, tal es el caso de la visita domiciliaria, en donde se presenta una orden de visita, de la visita practicada se realizan actas parciales, habrá una última acta parcial, habiendo entre esta acta y el acta final precisamente un intervalo de 20 días para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, posteriormente se dará la Determinación de contribuciones a pagar.

En el supuesto de la revisión de gabinete, se presenta un oficio de requerimiento, se notifica el oficio al contribuyente o responsable solidario, una vez notificado el oficio, la persona a quien se le dirigió la solicitud o su representante exhibirán la documentación requerida, de la documentación presentada se realizará uno oficio de observaciones, y en el supuesto de que hubiera observaciones, el contribuyente o responsable solidario contarán con un plazo de 20 días para la presentación de los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal, para que de manera posterior la autoridad fiscal pueda realizar la determinación de Contribuciones.

Sin embargo en la hipótesis descriptiva del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, de la información de autoridades fiscales extranjeras, se realiza inmediatamente la determinación, razón por lo cual, se observa que el artículo en cuestión, viola nuestra garantía de audiencia, toda vez que no toma en cuenta ninguno de los momentos o circunstancias mediante las cuales, el contribuyente o responsable solidario puedan desvirtuar los hechos u

omisiones que son conocidos por la autoridad extranjera, como en los supuestos antes descritos, y que sin embargo, determina las contribuciones omitidas basándose en informes de autoridad extranjera, con lo cual se observa no existe un procedimiento para dicha determinación, tal y como se sigue en la visita domiciliaria, revisión de dictamen o bien la revisión de gabinete.

En los ejemplos antes citados, la misma Ley Fiscal nos establece y señala, un proceder de parte del sujeto pasivo, es decir, establece un procedimiento a seguir, para la determinación de contribuciones o créditos fiscales, o para comprobar la comisión de un delito fiscal.

Por consiguiente, la determinación realizada, lejos de hacer más efectiva la percepción de las mismas o bien más expedita, le provoca al contribuyente vulneración de la garantía de audiencia y garantía de seguridad jurídica de legalidad, además como la determinación no se realizó atendiendo a la capacidad económica del mismo contribuyente, entonces también se le violan los principios de proporcionalidad y equidad. Siendo muy grave aquella conducta, realizada por la autoridad hacendaría, que se situó en la hipótesis legal del artículo en análisis, ya que a manera de ejemplo podemos decir; que una vez establecida la determinación de las contribuciones omitidas a pagar, se le notifica al contribuyente para que cumpla con el pago de dichas contribuciones y si el contribuyente no cumple con la obligación jurídico tributaria, posteriormente le será aplicado el Procedimiento Administrativo de Ejecución y con ello se dará la práctica de un embargo precautorio, lo cual le provocaría al contribuyente un daño irreparable, razón por lo cual proponemos sea reformado artículo en cuestión.

4.2.1. PROPUESTA.

De lo anterior proponemos, que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pretenda determinar contribuciones omitidas, con base a informes proporcionados por autoridades extranjeras, dicha Secretaría deberá observar una serie de requisitos para que la determinación a realizar, no viole más garantía de audiencia, garantía de seguridad jurídica de legalidad, y como la determinación realizada ahora sí atenderá a la capacidad económica del contribuyente, tendremos que también se regirá por los principios de proporcionalidad y equidad.

Por consiguiente, la autoridad fiscal deberá notificarle al contribuyente o responsable solidario los informes proporcionados por la autoridad extranjera, a fin de que el sujeto activo pueda presentar los informes, documentos, contabilidad, libros o registros, para que el sujeto pasivo realice un oficio de observaciones respecto de los informes recibidos (de autoridades extranjeras y los recibidos del sujeto activo), el cual será notificado al contribuyente para que pueda desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan y así manifieste lo que a su derecho conviene, otorgándosele un plazo de 40 días para que le de contestación al oficio y que una vez realizados sus argumentos el contribuyente, ahora sí la autoridad fiscal realice la determinación conforme a Derecho, y con ello le de cumplimiento a la garantía de audiencia, garantía de seguridad Jurídica de legalidad y a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, luego entonces el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, podrá quedar de la siguiente manera:

Artículo. 54.- Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le deberá correr traslado de los informes proporcionados por la autoridad extranjera, al contribuyente, responsable solidario o tercero con el objeto de que puedan presentar los libros o registros, datos, documentos o contabilidad, los cuales deberá presentar, en un término de 20 días a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio.**

- II. Como consecuencia de la revisión de los informes de la autoridad extranjera y la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad presentados por el contribuyente o responsable solidario o tercero, la autoridad fiscal formulara oficio de observaciones, en el cual se harán constar en forma**

circunstanciada los hechos u omisiones conocidos y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario;

- III. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción anterior, se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, con lo cual, el contribuyente o responsable solidario contarán, con un plazo de 40 días 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, conocidos por autoridad extranjera;**
- IV. La resolución que determine las contribuciones omitidas, se notificará al contribuyente, dentro de un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha en que de contestación al oficio de observaciones, el contribuyente o responsable solidario.**

Con las modificaciones o adiciones, a este artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, tales como el establecimiento de un procedimiento, posterior a los informes de las autoridades extranjeras, se pretende precisamente guardar una conciencia, en el cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias formales y/o sustantivas, mediante una correcta aplicación de la Ley fiscal, con lo cual se evitaría la desconfianza en el sujeto activo, y con ello se evitará una mayor evasión fiscal.

La autoridad al realizar su determinación de esta forma, lo hará con un mayor sustento jurídico y será más difícil que sus actos de determinación se encuentren viciados, es decir respetará la garantía de audiencia y la garantía de seguridad jurídica de legalidad, y como la determinación realizada por la autoridad fiscal, atenderá a la capacidad económica del sujeto activo, se puede decir también que se respetarán, los principios de proporcionalidad y equidad, que rigen en materia fiscal.

CONCLUSIONES.

PRIMERA. Los elementos de las contribuciones, son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, los cuales son elementos esenciales de las mismas y que en toda hipótesis descriptiva legal debemos encontrar.

SEGUNDA. La relación jurídico tributaria se dá entre un sujeto pasivo (principal, solidario o tercero) y un sujeto activo (Federación, Entidad Federativa o Municipio), esto de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

TERCERA. Del análisis especial del Impuesto Sobre la Renta, se tiene que, es considerado junto con el Impuesto al Activo los que mayor percepción de ingresos le generan al Estado mexicano, y otra de sus características, es que son progresivos porque toman en cuenta la capacidad económica de las personas, es decir los contribuyentes con menor nivel de ingresos, tiene una menor carga fiscal que las personas acaudaladas; por lo cual a medida que la capacidad económica de una persona o empresa aumenta, la cantidad de dinero que esta debe tributar también aumenta.

CUARTA. En materia tributaria, surgen como una restricción al actuar de las autoridades fiscales, los principio o limites tributarios, que se encargarán de que el sujeto activo no incurra en arbitrariedades y con ello se ocasione una violación a la esfera jurídica del sujeto pasivo. Y que a su vez dichos principios se clasifican en; Principio de Legalidad, Principio de Proporcionalidad y Equidad, Principio de Igualdad, Principio de Generalidad y Principio de Destino de la Contribución.

QUINTA. Los principios tributarios, podemos encontrarlos precisamente, en el mismo artículo 31 Constitucional y son los de destino de la contribución, principio de proporcionalidad y equidad y el principio de legalidad.

SEXTA. Por consiguiente, los principios de legalidad y el principio de proporcionalidad y equidad, guardan una estrecha relación, en razón de que para el supuesto, que el sujeto pasivo se encuentre obligado al cumplimiento de una obligación jurídico tributaria, esta obligación deberá señalar y regular el Impuesto, es decir encontrarse en ley (principio de legalidad) y la cual debe ser proporcional y equitativa.

SEPTIMA. La garantía de audiencia, objeto también de estudio, resulta ser junto con la garantía de seguridad jurídica de la legalidad, las más recurrentes por parte del contribuyente, toda vez que de los actos administrativos emitidos por la autoridad fiscal tienden en algunos supuestos transgredir la esfera jurídica del contribuyente y será precisamente mediante estas garantías con las cuales se podrá argumentar la violación de un derecho subjetivo. Como se

puede establecer del análisis realizado al artículo 54 del Código Fiscal de la Federación.

OCTAVA. Las facultades de comprobación, son el cúmulo de derechos o atribuciones que tiene en su favor única y exclusivamente la autoridad fiscal competente con el objetivo de vigilar y observar el debido cumplimiento de las obligaciones jurídico tributarias formales y/o sustantivas por parte del sujeto pasivo principal, solidario o tercero, y que las facultades serán; La revisión de gabinete, revisión de dictamen, visita domiciliaria, visita de inspección, practica de avalúos, recabar informes de servidores públicos y formulación de denuncias y querellas.

NOVENA. En lo que se refiere a la determinación, esta es, un conjunto de actos o procederes que serán realizados por el contribuyente, responsable solidario o tercero, o bien un acto que la autoridad fiscal ejecuta con la finalidad de establecer sí la conducta realizada se ha adecuado a la hipótesis descriptiva y con ello se provoque el hecho generador, con el objetivo, de establecer el crédito fiscal a pagar. Es decir podrá se realizada por propio sujeto pasivo o bien por la autoridad fiscal, sobre una base cierta o establecida o en su defecto sobre una base presunta, siendo el fundamento legal, nuestro artículo 6° del Código fiscal de la Federación.

DÉCIMA. Proponemos que, la importancia que conlleva la celebración de Tratados Internacionales, dentro de los cuales se establecen acuerdos en materia fiscal y aduanera, tales como la reciprocidad de información fiscal o la recaudación de contribuciones, con el objetivo de evitar la doble o múltiple tributación, y con ello no se le ocasioné una trasgresión a la esfera jurídica del contribuyente.

DÉCIMA PRIMERA. Creemos que, la Hermenéutica, lo es precisamente la ciencia que se encarga de indicarnos las clases de interpretación que habremos de utilizar para la comprensión de algo que no es claro o bien entender que es lo que nos quiso decir el legislador (por cuanto hace a las leyes). Y que la interpretación, es un método de análisis, por el cual se realiza un estudio individual de un precepto legal tributario, el cual no es claro, para ello se analizara cada uno de los elementos que lo conforman, posteriormente reunirlos y comprenderlo en su totalidad el precepto. Clasificados por: Sus resultados (estricta, limitativa, extensiva), por sus autores (autentica, jurisdiccional, administrativa y doctrinal) y por sus métodos (exegético, lógico, histórico y de significación económica).

DÉCIMA SEGUNDA. Establecemos, del análisis realizado al artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, obtenemos que la autoridad fiscal, al realizar su determinación conforme a los informes proporcionados por las autoridades extranjeras, vulnera garantías individuales (audiencia y seguridad jurídica de legalidad) así como principios tributarios (proporcionalidad y equidad). Por

consiguiente se propone una reforma al artículo en estudio, con lo cual provocaría, que la autoridad pueda realizar su determinación con mayor sustento jurídico y sus actos de determinación no se encuentren viciados. Así como, al contribuyente le generaría menor desconfianza, en la aplicación de la Ley fiscal y con ello se evite en gran medida una mayor evasión fiscal.

DÉCIMA TERCERA. La propuesta de reforma, queda de la siguiente manera:

Artículo. 54.- Para determinar contribuciones omitidas, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá por ciertos los hechos u omisiones conocidos por las autoridades fiscales extranjeras, **siempre que se reúnan los siguientes requisitos:**

I. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, le deberá correr traslado de los informes proporcionados por la autoridad extranjera, al contribuyente, responsable solidario o tercero con el objeto de que puedan presentar los libros o registros, datos, documentos o contabilidad, los cuales deberá presentar, en un término de 20 días a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio.

II. Como consecuencia de la revisión de los informes de la autoridad extranjera y la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad presentados por el contribuyente o responsable solidario o tercero, la autoridad fiscal formulara oficio de observaciones, en el cual se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario;

III. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción anterior, se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes, con lo cual, el contribuyente o responsable solidario contarán, con un plazo de 40 días 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, conocidos por autoridad extranjera;

IV. La resolución que determine las contribuciones omitidas, se notificara al contribuyente, dentro de un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha en que de contestación al oficio de observaciones, el contribuyente o responsable solidario.

De esta manera, reiteramos, el sujeto activo encontrará mayor firmeza en sus resoluciones, las cuales no se encontrarán viciadas, a su vez el contribuyente encontrara una menor desconfianza en la aplicación de este precepto legal.

BIBLIOGRAFIA.

DOCTRINA.

- 1.- ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo. Derecho fiscal. 11ª ed. México, Editorial Porrúa, 1996, 538 p.
- 2.- BOETA VEGA, Alejandro. Derecho Fiscal Primer Curso. 2ª ed. México, Editores Contables y Administrativos, 1993, 173 p.
- 3.- BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. 20ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999, 1085 p.
- 4.-BURGOA ORIHUELA, Ignacio. Las Garantía Individuales. 31ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999, 814 p.
- 5.- CARRASCO IRIARTE, Hugo. Derecho Fiscal 1. 2ª ed. México, Editorial Iure, 2003, 430 p.
- 6.- FERNANDEZ De La TORRIENTE, Gastón. Como Escribir Correctamente Una Tesis. Colombia. Grupo Editorial Norma, 1998, 532 p.
- 7.- GARZA, Sergio Francisco, De La. Derecho Financiero Mexicano. 18ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999, 1025 p.
- 8.- FERNANDEZ MARTINEZ, Refugio de Jesús. Derecho Fiscal. 1ª ed. México, Editorial McGraw - Hill, 1998, 466 p.
- 9.- FLORES ZAVALA, Ernesto. Finanzas Públicas Mexicanas. 33ª ed. México, Editorial Porrúa, 2001, 561 p.
- 10.- GORDOA LOPEZ, Ana Laura. Los Fines Extrafiscales en el Sistema Tributario. 1ª ed. México, Editorial Porrúa, 2000, 136 p.
- 11.- MARGAIN MANATOU, Emilio. Las Facultades de Comprobación Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Porrúa, 2001, 340 p.
- 12.- RODRIGEZ LOBATO, Raúl. Derecho Fiscal. 2ª ed. México, Editorial Harla, 1986, 309 p.
- 13.- SANCHEZ GOMEZ, Narciso. Derecho Fiscal Mexicano. 1ª ed. México, Editorial Porrúa, 1999, 593 p.

14.- SEARA VAZQUEZ, Modesto. Derecho Internacional Público. 19ª ed. México, Editorial Porrúa, 2001, 801 p.

15.- SERRA ROJAS, Andrés. Derecho Administrativo. 14ª ed. México, Editorial Porrúa, 1988, 765 p.

16.- V. CASTRO, Juventino. Garantías y Amparo. 5ª ed. México, Editorial Porrúa, 1986, 565 p.

17.- ZAVALA AGUILAR, Gustavo. Heremenéutica Fiscal. 1ª ed. México, Dofiscal Editores, 2003, 172 p.

LEGISLACIÓN.

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

LEY DEL IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCIÓN Y SERVICIOS.

LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

REGLAMENTO INTERIOR DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.