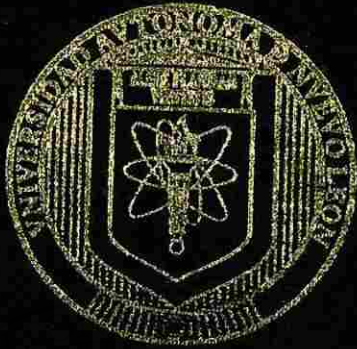


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA



"LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACION CON LA
SEGURIDAD JURIDICA DEL ADMINISTRADO"

FOR:
LIC. MARIA RAQUEL CORONADO VERA

TESIS
COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL.

DICIEMBRE DE 2004

TM

K 1

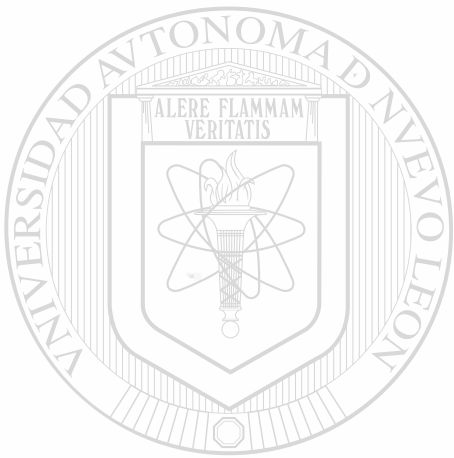
FDYC

2004

.C67



1020150544



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

**UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA**



**"LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACION CON LA
SEGURIDAD JURIDICA DEL ADMINISTRADO"**

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN
POR:
LIC. MARIA RAQUEL CORONADO VERA ®
DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

**TESIS
COMO REQUISITO PARCIAL PARA OBTENER EL GRADO DE
MAESTRÍA: EN DERECHO FISCAL**

DICIEMBRE DE 2004

988 774

TM
KI
FDYC
2004
.C67



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



FONDO
TESIS

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE NUEVO LEON
FACULTAD DE DERECHO Y CRIMINOLOGIA

“LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACIÓN CON LA SEGURIDAD
JURÍDICA DEL ADMINISTRADO”.



POR

LIC. MARIA RAQUEL CORONADO VERA

UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

TESIS

Como requisito parcial para obtener el grado de
MAESTRIA: EN DERECHO FISCAL.

®

DICIEMBRE DE 2004

DEDICATORIA

La presente exposición la cual representa la continuación de una vida profesional con nuevos retos y muchas responsabilidades para mí. lo dedico de manera humilde y sincera a:

DIOS NUESTRO SEÑOR, por que bendices mi vida.

A mi madre **IGNACIA VERA VDA DE CORONADO**. Y a mi padre **LUCIANO ANTONIO CORONADO TORRES** que en paz descansa. A quien admiro y por el gran ejemplo que me han dado. Por su ayuda y comprensión gracias.

A mi esposo **LIC. EMILIO JIMENEZ VILLANUEVA** Y A MI HIJO. Sin los cuales no hubiera llegado a concluir esta etapa por su gran apoyo y amor.

A mi familia les expreso mi mas sinceras gracias.

A USTEDES H. MIEMBRO DEL JURADO, con mi cariño y respeto.

ÍNDICE

LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACIÓN CON LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADO.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN.

I.- RELACIONES JURIDICAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO.

1.- Procedimiento administrativo.

A) Consideraciones previas. El acto administrativo. 1

B) Procedimiento administrativo. Naturaleza y distinción. 4

2.- La relación jurídica tributaria. 9

A) La relación jurídica tributaria como unidad. 9

B) Pluralidad de relaciones jurídicas. 11

3.- Relación entre el administrado y la fiscalización. 16

A) El derecho tributario administrativo. 16

B) La fiscalización. 18

C) La determinación. 20

4.- Relaciones entre el administrado y la ejecución. 22

A) Naturaleza. 22

B) Ejecutoriedad y ejecutividad. 25

C) Presupuestos y fases del procedimiento forzoso. 25

5.- Relaciones derivadas del control de legalidad. 27

A) Generalidades. 27

B) Control de legalidad ejercido por la Administración. 29

C) Control jurisdiccional ejercido por la Administración. 30

II.- INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER FISCAL.

1.- Instancias y peticiones.	32
2.- Devolución de contribuciones.	34
3.- Compensación de contribuciones.	39
4.- Caducidad.	42
5.- Prescripción.	46
6.- Pago en parcialidades.	51
7.- Condonación.	55
8.- Recurso administrativo.	57

III.- LA CONSULTA FISCAL.

1.- Resoluciones fiscales. Generalidades.	63
A.- Atributos de las resoluciones fiscales.	65
B.- Vigencia de las resoluciones fiscales.	68
C.- El juicio de lesividad.	73
D.- Negativa ficta.	79
E) Impugnación de la negativa ficta.	81
F) Positiva ficta.	87
2.- La consulta en materia fiscal.	87
A) Concepto y fundamento constitucional.	87
B) Requisitos formales.	90
C) Requisitos adicionales.	90
D) Requisitos de fondo.	91
E) Competencia.	95

IV.- LA APLICACIÓN DE LA LEY POR LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA.

1.- Fuentes del derecho tributario.	97
2.- Leyes y disposiciones fiscales.	99
3.- Interpretación de las leyes fiscales.	104
A) Método gramatical.	104
B) Método exegético.	105
C) La escuela alemana y positivismo.	107
4.- Métodos de interpretación fiscal.	110
5.- Constitucionalidad de la ley fiscal.	111
A) Principio de legalidad tributaria.	112
B) Principio de proporcionalidad y equidad.	112
C) Principio del destino del gasto público.	113
6.- Efectos de la ley inconstitucional en el desahogo de consultas.	116

BIBLIOGRAFÍA

CONCLUSIONES

TEMA DENOMINADO:

LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACIÓN CON LA SEGURIDAD JURIDICA DEL ADMINISTRADO.

INTRODUCCIÓN

La consulta en materia fiscal es un tema que no ha tenido la suficiente importancia por parte de los estudiosos de esta rama del derecho. Para quienes cotidianamente se encuentran en contacto con la Administración Tributaria y aún para muchos de sus miembros, aquélla no es más que un trámite de los múltiples que se prevén en el Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, la figura jurídica que nos ocupa presenta diversas características que la hacen sin duda, cumplir una función de seguridad jurídica de gran trascendencia, derivado del engranamiento técnico con el orden jurídico positivo.

A partir del discernimiento de sus elementos fundamentales, así como sus límites y relaciones con la rama administrativa en la que se encuentra inserta, es posible verificar la complejidad que reviste la aparentemente simple petición a las autoridades.

Dotada de mecanismos jurídicos particulares, el régimen sobre el que descansa brinda a esta institución gran flexibilidad y encauza a su vez, el interés del particular hacia el resguardo de la certeza, favorable o no a quien la utiliza.

Y es justamente esa serie de disposiciones que dan sus rasgos característicos las que no pocas veces resultan incorrectamente aplicadas, en mi concepto, propiciando con ello la deformación de los elementos que conforman su normativa.

Atento a ello, es que describir y lanzar algunos cuestionamientos acerca de su funcionamiento y finalidad, permitirán avizorar de mejor manera el rol que comparte en el ordenamiento jurídico mexicano en relación a la seguridad jurídica, aspiración legítima de todo Estado moderno.

HIPÓTESIS

¿ Encuentra respaldo constitucional el régimen legal sobre el que descansa la consulta fiscal ?

El análisis que hoy se somete a su distinguida consideración, recoge en su primera parte, algunas consideraciones previas acerca del acto y el procedimiento administrativo, las que resultan de capital importancia para aproximarse a la naturaleza propia de los actos emanados de la Administración Tributaria.

Igualmente, se describen las relaciones que nacen entre la Administración Tributaria y el administrado, haciendo especial hincapié en la denominada relación jurídica tributaria, para después señalar otras diversas como lo son aquéllas que se establecen entre el administrado y la fiscalización, entre aquél y la ejecución y las que se derivan del control de legalidad.

La segunda parte aborda diferentes instancias administrativas de carácter fiscal, cuyo sustento se encuentra generalmente en la ley tributaria y con frecuencia, en ellas mismas se contienen las condiciones formales para que las autoridades fiscales reconozcan el derecho concedido por la norma abstracta.

Entre las figuras a las que nos referimos aquí se encuentran: la devolución o repetición fiscal, la compensación de contribuciones, la caducidad y la prescripción, e pago en parcialidades, la condonación de multas y el recurso administrativo.

La tercera parte del presente estudio, se refiere a la consulta en materia fiscal. Se alude en ella a las características primordiales de las resoluciones administrativas y sus atributos. Así mismo, se aborda el elemento de temporalidad de tales actos administrativos y sus implicaciones favorables al particular. La negativa ficta es también detallada en el presente apartado.

La consulta como mecanismo jurídico engarzado al orden legal positivo es presentada bajo una óptica estricta, conforme a los términos dispuestos en la propia ley. Así, los conceptos que se proponen busca una orientación lo más ajustada al texto de la norma jurídica y a la acepción que la lengua castellana permite distinguir.

Se señalan igualmente los requisitos para tales instancias, diferenciando aspectos formales, adicionales y de fondo. La competencia de las autoridades administrativas encargadas de la resolución a tales peticiones es indicada considerando la estructura actual de la Administración Tributaria.

En el último apartado, se trata el tema de la aplicación de la ley por parte de la Administración Tributaria. Nos referimos en forma previa a las fuentes del derecho tributario y a los métodos de interpretación tradicionales cuyo origen en el derecho común sin duda influyen la materia fiscal en mayor o menor medida, para después aludir a los que regulan propiamente el régimen a que se encuentran sujetas las consultas.

Se hace también una breve referencia a la constitucionalidad de la ley fiscal y los principios fundamentales en que se basa la concordancia de las disposiciones de tal naturaleza con la Carta Fundamental.

Por último, se tratan someramente los efectos de la ley inconstitucional en el desahogo de las consultas, estableciendo al efecto, las maneras tradicionales y modernas de abordar esta problemática por los órganos jurisdiccionales

Con la idea de contribuir de alguna manera con este esfuerzo al acercamiento de la figura de la consulta fiscal a la agenda de análisis de quienes conforman el grupo de profesionales que cotidianamente tienen contacto con la materia tributaria, pongo a su notable consideración este breve estudio, que si bien no exento de errores, trata decididamente de aventurarse en un camino poco explorado por los doctrinarios y la jurisprudencia, seguro de que sus distinguidas apreciaciones, habrán de alentarme aún más a la reflexión en el campo de la profesión y más aún, de la rama del derecho que me honro en haber abrazado.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS PLAN DE TRABAJO.

- a).- Naturaleza de la función desplegada por la administración tributaria. Administrativa o jurisdiccional.
- b).- La aplicación de la Ley implica la de su interpretación por el poder judicial.
- c).- Las disposiciones a las cuales se encuentra sujeta la Administración Tributaria constituyen un régimen especial (o de armonía con el régimen constitucional positivo).

METODOLOGÍA A EMPLEAR.

El método para desarrollar el tema, tomando en consideración que el fondo de este es la consulta fiscal y su relación con la seguridad jurídica del administrado, analizando nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el Código Fiscal de la Federación, la Legislación Federal Común y lo dispuesto por diversos tratadistas al efecto.

a).- Metodología Inductiva.- deductiva. Para discernir el tema objeto de la tesis y lograr la abstracción, dicho método se aplica mediante el análisis crítico y objeto de los artículos que se relacionen con el tema de la consulta fiscal y su relación con la seguridad jurídica del administrado y con la bibliografía formal o específica y legal aplicable.

b).- la investigación se realizara mediante las técnicas siguientes:

1).- la técnica de investigación documental, esto a través de fichas bibliográficas que se obtengan de textos aplicables al tema.

2).- técnica empírica, esto es la consulta de textos y hechos que se relacionen en el tema, así como las páginas de navegación por internet.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS



LA CONSULTA FISCAL Y SU RELACIÓN CON LA SEGURIDAD JURÍDICA DEL ADMINISTRADO.

I.- RELACIONES JURÍDICAS ENTRE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL ADMINISTRADO.

1.- Procedimiento Administrativo.

A).-Consideraciones previas. El acto administrativo.

Previo al esbozo de cualquier análisis que nos propongamos en relación al procedimiento administrativo, no se puede dejar de lado el tratamiento del acto administrativo por ser éste el elemento fundamental en torno al cual gira y da consistencia a la actuación administrativa.

Así, tenemos que "al través del Acto Administrativo se exterioriza la función administrativa que realiza el Estado; se trata de una manifestación de voluntad del Estado, que tiene por efecto crear, modificar o extinguir el orden jurídico existente"¹

Andrés Serra Rojas² lo define así: "es una declaración unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de la Administración pública y crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general".

Conviene así mismo, tener en cuenta la clasificación que realiza el maestro Gabino Fraga³ de los actos administrativos, estableciendo al efecto:

a) Desde el punto de vista de su naturaleza: actos materiales y actos jurídicos.

Desde el punto de vista de las voluntades que intervienen en la formación del acto: actos constituidos por una voluntad única y actos formados por el concurso de varias voluntades; y dentro de éstos últimos: el acto colegial, el complejo o colectivo, el acto unión, el contrato.

c) Desde el punto de vista que guarda la voluntad creadora del acto con la ley: acto obligatorio (o reglado) y acto discrecional.

d) Desde el punto de vista del radio de acción de los actos administrativos: actos internos y actos externos.

e) Desde el punto de vista de su finalidad: actos preliminares y de procedimiento, en decisiones o resoluciones y en actos de ejecución.

¹ Del Río González Manuel. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª. ed., México: Porrúa: 1981, pág. 71.

² Serra Rojas, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. 23ava. ed., México: Porrúa, 2002, pág.

³ Fraga, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO. 27ava. ed., México: Porrúa, 1987, pág. 230 a 234.

f) Desde el punto de vista de su contenido: actos directamente destinados a ampliar la esfera jurídica de los particulares; actos directamente destinados a limitar esa esfera jurídica y actos que hacen constar la existencia de un estado de derecho.

Aquí, es necesario detenernos a destacar la importancia de la diferenciación entre actos obligatorios y discrecionales, pues dentro de la administración tributaria adquiere gran relevancia el que la ley establezca las bases sobre las cuales habrá de actuar la autoridad.

En el primer caso, se trata de actos debidamente reglamentados en su preparación, valoración y determinación, de tal suerte que no queda lugar a dudas respecto a las condiciones a las que el particular o la administración, o ambos, deben sujetarse para perfeccionar debidamente el acto administrativo.

Es decir, en esta clase de actos la ley determina exactamente no sólo la autoridad competente para actuar sino también si ésta debe actuar y cómo debe actuar, estableciendo las condiciones de la actividad administrativa.

Por otra parte, un acto administrativo es discrecional si para su nacimiento depende de la estimación subjetiva de la administración, así como para establecer los requisitos y condiciones que juzgue convenientes de acuerdo con el interés colectivo.

Sin embargo, las facultades para actuar en este sentido se indican con más o menos precisión en la propia ley. Por lo que es ésta la única fuente de la potestad discrecional de la administración y a ella hay que remitirse para encontrar la intención de conceder tal poder o no.

Es ilustrativa la tesis jurisprudencial No. 165 del Tribunal Fiscal de la Federación, cuyo texto es el siguiente:

“ FACULTAD REGLADA Y FACULTAD DISCRECIONAL.- SU DISTINCIÓN.- Cuando las facultades o poderes de que se encuentra investido el órgano administrativo se hallan establecidos en la ley, no sólo señalando la autoridad competente para obrar, sino su obligación de obrar y como hacerlo en forma que no deja margen alguno para la apreciación subjetiva del funcionario sobre las circunstancias del acto, se está en presencia de facultades o poderes totalmente reglados, vinculando su ejercicio por completo a la ley. En cambio, cuando el órgano administrativo se encuentra investido de facultades o poderes actuales para actuar cuando lo crea oportuno, o para obrar según su prudente juicio, buscando la mejor satisfacción de las necesidades colectivas que constituyen el fin de su actuación, por cuanto la ley le otorga cualquiera de esas posibilidades y con mayor o menor margen de libertad, entonces se habla del ejercicio de facultades discrecionales.

Revisión No. 363/80 Resuelta en sesión de 20 de mayo de 1982, por mayoría de 6 votos, 1 mas con los resolutivos y 1 en contra.

Revisión No. 440/82 Resuelta en sesión de 25 de enero de 1983, por unanimidad de 8 votos.

Revisión No. 2267/82 Resuelta en sesión de 19 de abril de 1983, por unanimidad de 6 votos (Texto aprobado en sesión de 19 de mayo de 1983).

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación No. 42, Año V Junio de 1983, Pág. 871.

Si bien, pudiera parecer que la utilización en la ley de vocablos que se orientan a la idea de permisibilidad u otorgamiento de facultades deviene en la concesión de poderes discrecionales, ello no siempre es así, como lo patentiza el siguiente criterio judicial⁴, a propósito de la facultad de determinación presuntiva de las autoridades fiscales prevista en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación en vigor hasta 1999:

“ DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. LA NOTIFICACIÓN AL CONTRIBUYENTE VISITADO PARA QUE PUEDA CORREGIR SU SITUACIÓN FISCAL, QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO ES UNA FACULTAD DISCRECIONAL DE LA AUTORIDAD FISCAL.- Del análisis del artículo 58 del Código Fiscal de la Federación se deduce que cuando en el desarrollo de una visita de auditoría, las autoridades fiscales adviertan que el contribuyente visitado se encuentra en alguna de las causales presuntivas que establece el diverso artículo 55 del citado código y los visitadores tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación contributiva del visitado, la autoridad deberá notificarle que se encuentra en uno de esos supuestos, para que dentro de los quince días siguientes pueda corregir su situación tributaria, sin que la

⁴ Seminario Judicial y su Gaceta, Novena Época, Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, Tesis IV.2o.24 A, Tomo VII, Abril de 1998, pág. 741. Véase también: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, octubre de 1995, tesis III.2o.A.10 A, página 524, de rubro: "DETERMINACIÓN PRESUNTIVA. NO QUEDA AL ARBITRIO DE LA AUTORIDAD NOTIFICAR O NO AL VISITADO, PUES DEL ARTÍCULO 58 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO SE ADVIERTE QUE ESA FACULTAD OBEDEZCA A RAZONES DE OPORTUNIDAD, DE ORDEN PÚBLICO, TÉCNICAS O DE EQUIDAD." y Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo X, diciembre de 1999, página 145, tesis por contradicción 2a./J. 138/99, de rubro "CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, LA INOBSERVANCIA POR PARTE DE LA AUTORIDAD FISCAL DEL PROCEDIMIENTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO 58, VIGENTE HASTA EL TREINTA Y UNO DE DICIEMBRE DEL MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y OCHO, CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL PROCEDIMIENTO QUE AFECTA LAS DEFENSAS DEL CONTRIBUYENTE VISITADO EN TÉRMINOS DE LO DISPUESTO POR EL NUMERAL 238, FRACCIÓN III, DEL PROPIO ORDENAMIENTO, POR LO QUE SE DEBE DECLARAR LA NULIDAD PARA EFECTOS DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA."

connotación "podrán" empleada en el mismo, deba entenderse como una facultad discrecional de la autoridad fiscal cuyo ejercicio quede a su arbitrio y capricho, sino que la acepción "podrán" significa que únicamente cuando se colman los requisitos legales exigidos, la autoridad actuará conforme a lo ordenado en la prevención en comentario, interpretación que se robustece con el hecho de que la parte final del precepto dispone que el citado trámite no será aplicado cuando el contribuyente cometa actos dolosos relacionados con la contabilidad fiscal, tendientes a evadir el pago de contribuciones, mismos que se especifican en la fracción II del artículo 75 del código tributario federal, de donde se deduce que si no se surte esta hipótesis, la autoridad deberá notificar al contribuyente que se encuentra en una de las causales de determinación presuntiva y que tiene el término de quince días para corregir su situación fiscal, pues de no actuar de esa forma la autoridad, se le niega el derecho al causante de regularizarla.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 23/97. Secretario de Hacienda y Crédito Público y otras. 18 de febrero de 1998. Unanimidad de votos. Ponente: Leandro Fernández Castillo. Secretaria: Myrna Gabriela Solís Flores.

Como puede verse, las facultades discrecionales que la ley otorga a la administración no son absolutas, sino que en todo caso, deben apegarse a determinadas reglas con frecuencia establecidas en la propia norma legal que las concede o bien en disposiciones reglamentarias.

B).- Procedimiento administrativo. Naturaleza y distinción.

Con frecuencia, el acto administrativo necesita de la elaboración previa de actuaciones que preparan su nacimiento. Así, "ese conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo es lo que constituye el procedimiento administrativo".⁵

O, considerando uno de los elementos del acto administrativo, la voluntad, el procedimiento administrativo "es el cauce formal de la serie de actos en que se concreta la actuación administrativa para la realización de un fin".⁶

Nava Negrete, define el procedimiento administrativo como "el medio o vía legal de realización de actos que en forma directa o indirecta concurren en la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la Administración".⁷

⁵ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 255.

⁶ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., pág. 276.

El procedimiento administrativo de carácter fiscal como unidad integradora no existe como tal, sino más bien, diversas clases de procedimientos, derivadas de las relaciones jurídicas que le dan sustento.

Serra Rojas⁸, los clasifica de la siguiente manera:

a) El procedimiento de tramitación o conjunto de actos que conducen al acto definitivo, o sea, la decisión administrativa.

b) El procedimiento administrativo de oposición, para sustanciar la preferencia del derecho anterior.

c) El procedimiento de ejecución, o serie de actos que tienden al cumplimiento de los propósitos contenidos en el acto.

d) El procedimiento sancionador, mediante el cual la administración castiga las violaciones formales;

e) Procedimientos especiales, como los procedimientos para la condonación de multas.

Sergio Francisco De la Garza⁹, utiliza la siguiente clasificación:

1.- Procedimientos preparatorios y de control previo que se refieren a todos los actos realizados por la Administración para establecer los métodos y medidas para llegar a conocer la producción de los hechos generadores de créditos fiscales y la existencia y actividad de los sujetos pasivos potenciales o actuales de créditos tributarios y para controlarlos adecuadamente.-

2.- Procedimientos de determinación, por virtud del cual la Administración indaga la producción de hechos generadores que le han sido o no declarados, revisa las declaraciones con objeto de saber si los hechos generadores han sido propiamente denunciados y si la determinación hecha por el sujeto pasivo está de acuerdo con la ley o bien rectifica la determinación, o hace la determinación cuando la ley así se lo encarga.

3.- Procedimientos de reembolso y de extinción de créditos fiscales.

4.- Procedimientos coercitivos que utiliza la Administración para hacer cumplir sus determinaciones.

5.- Procedimientos de ejecución forzosa.

6.- Procedimientos de impugnación que la ley establece para la protección de los derechos de los contribuyentes

⁷ De la Garza, Sergio F. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 14ava. ed., México: Porrúa, 1986, pág. 651.

⁸ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., pág. 278.

⁹ De la Garza, Sergio F. Op. Cit., pág. 658.

Básicamente, el procedimiento administrativo cumple una función de seguridad jurídica, al quedar estatuido por reglas básicas que todo ente administrativo debe cuidar so pena de que sus actuaciones transgredan el orden legal y lesionen a su vez legítimos derechos del particular.

Tal metodología se encuentra enmarcada primeramente por la Constitución General de la República, como ley fundamental y rectora de todo el ordenamiento jurídico, de tal suerte que aún, si no existiera un procedimiento legalmente establecido para ejercitar determinada facultad por parte de la administración, la Carta Magna obliga a satisfacer salvaguardas elementales de cualquier procedimiento y a fundar y motivar el acto de molestia.

En segundo término, el procedimiento a seguir se inserta en la ley especial de que se trate, o en el ordenamiento adjetivo que le sirve de referencia, como ocurre con nuestra legislación con las leyes tributarias particulares y el Código Fiscal de la Federación.

Las anteriores acotaciones aluden invariablemente a las garantías de legalidad y seguridad jurídica, y de audiencia o de debido proceso que regula nuestra Constitución.

Al respecto, es importante destacar las notas características del procedimiento en materia administrativa:¹⁰

1.- Contradictorio, porque estamos en presencia de numerosos procedimientos diversos entre sí, que son tantos como leyes administrativas.

2.- Inquisitivo, porque por su propia naturaleza es necesario investigar, averiguar, recabar y precisar con cuidado y diligencia las cosas o los motivos que fundan el acto administrativo.

3.- Escrito, porque esta es la forma normal y adecuada que deben revestir los actos administrativos, si bien debe tenerse en cuenta que en las actividades cotidianas de la administración es necesario emitir numerosas órdenes o acuerdos verbales de escasa trascendencia, pero útiles para el manejo de asuntos.

4.- El procedimiento administrativo es poco formalista, sin excesivas formalidades, porque así lo exige la rapidez y la eficacia de la administración, pero siempre subordinado a determinadas formalidades de seguridad jurídica.

Rasgos que son coincidentes con los principios que rigen en materia de procedimientos administrativos¹¹:

a).- Predominio de la actuación de oficio.

b).- Carencia de formalidades.

¹⁰ Serra Rojas, Andrés. Op. Cit., 283.

¹¹ Ibidem.

c).- Rapidez.

d).- Predominio de la forma escrita.

e).- Gratuidad en lo general, más oneroso en ciertas formas administrativas como el registro, certificación, etc.

f).- No siempre es precisa una dirección técnica.

g).- Tramitación sencilla.

c) Procedimiento administrativo. Medios de prueba y valoración.

Acorde con las garantías de legalidad, audiencia y debido proceso, todo procedimiento administrativo de carácter fiscal norma la fase de investigación a que debe sujetarse la autoridad para concluir en una determinación, así como los elementos de convencimiento y valor que estos tienen dentro de la indagación.

Medios de prueba, dicen de Pina y Larrañaga "corresponde a las fuentes de donde el juez deriva las razones (motivos de prueba) que producen mediata o inmediatamente su convicción."¹²

Evidentemente, tales factores tienen la característica de poder ser apreciados objetivamente a través de mecanismos sensoriales y con la finalidad de estar dirigidos al conocimiento de quien decide.

Elo es importante, porque desde mi punto de vista, no cabe en la materia la evaluación subjetiva del resolutor, basada por ejemplo en su conocimiento privado de las circunstancias, pues si no es demostrado respetando los principios constitucionales antes aludidos, deriva necesariamente en la ilegalidad de la actuación administrativa.

En los procedimientos administrativos de naturaleza fiscal son admisibles toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones, salvo la petición de informes respecto de constancias de los expedientes administrativos, tal y como lo prevé el artículo 130 del Código Fiscal de la Federación.

Curiosamente, la anterior disposición se encuentra dentro de la sección relativa al recurso administrativo, y si bien éste se inserta en el título correspondiente a Procedimientos administrativos, resulta claro que nuestra codificación fiscal no sistematiza debidamente los procedimientos de esta clase, pues deja aparte con notorio acento de resabio realista los procedimientos de fiscalización a los que engloba como facultades de las autoridades fiscales, por lo que no está de más cavilar respecto al sano tratamiento de los procedimientos empezando por mantener un plano de respeto e igualdad procesal entre el Estado Soberano y el particular en la terminología de nuestra legislación.

¹² De Pina y Larrañaga. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 13ava. Ed., México: Porrúa, 1979, pág. 281.

En ese sentido, creo que, ya que el Código Fiscal establece los diversos procedimientos administrativos en materia fiscal, un buen principio, sería reorganizar los procedimientos de fiscalización y de ejecución en una sola sección, dejando a los jurisdiccionales, como el recurso y el contencioso administrativo en otra diversa.

Por disposición del numeral 5 del propio Código Tributario, al aplicarse a la materia las normas del derecho federal común, en lo que respecta a los medios probatorios debemos señalar los siguientes, de acuerdo con el artículo 93 del Código Federal de Procedimientos Civiles:

- a) Confesión, incluyendo en ésta categoría cualquier manifestación, aviso o declaración de impuestos.
- b) Los documentos públicos, dentro de éstos los informes de las autoridades respecto de hechos que consten en los expedientes.
- c) Los documentos privados.
- d) Los dictámenes periciales. Baste recordar que en materia aduanera, la complicada técnica de clasificación arancelaria da lugar con frecuencia, a la necesidad de practicar análisis sobre la materia de las mercancías
- e) El reconocimiento o inspección.
- f) Los testigos.
- g) Las fotografías, escritos y notas taquigráficas, y en general, todos aquéllos elementos aportados por los descubrimientos de la ciencia.
- h) Las presunciones.

A este respecto, deben distinguirse las presunciones simples, que son “aquéllas que se refieren a los elementos del hecho imponible y que la autoridad administrativa está facultada por la ley para utilizar en la determinación de la obligación tributaria”¹³, pero que sin embargo, el principio de legalidad impide sean consideradas como norma por la cual debe regirse la administración.

Las presunciones legales, por el contrario, se encuentran invariablemente en la ley, y a su vez, se diferencian las de carácter relativo de las presunciones legales absolutas, según admitan prueba en contrario o no.

“ Las presunciones relativas permiten al particular, mediante prueba en contrario, desvirtuar la deducción que ha unido un hecho base con otro desconocido”¹⁴. En las presunciones absolutas, “la existencia del hecho presumido por la ley, de acuerdo a la presencia de un hecho material conocido, es realmente probable, por lo cual se le dota de indiscutible relevancia jurídica “¹⁵

¹³ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 683.

¹⁴ Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. TOMO I, México: TFJFYA, 2001, pág. 344.

¹⁵ Ídem, pág. 345.

En cuanto a la valoración de las pruebas, adquiere especial relevancia que la confesión expresa, las presunciones legales absolutas y los documentos públicos gozan de plena eficacia. Así también, la libre valoración de las pruebas en el caso de obtener convicción distinta acerca de los hechos investigados, con la condición de que se funde razonadamente tal circunstancia.

2.- La relación jurídica tributaria.

Respecto a la relación que se constituye entre el Fisco y el gobernado existen diversas opiniones que ven por un lado, la existencia de una sola relación entre ambos sujetos; mientras que otros doctrinarios sostienen que son diversos vínculos los que se establecen como tantos sean los supuestos jurídicos previstos por las leyes fiscales.

Considerando la obligación de pago del tributo y la correspondiente potestad respecto a su exigencia por el Estado, resulta en una relación de carácter obligacional, esto es, el pago del impuesto.

Sin embargo, no siempre la relación entre los sujetos antes señalados tiene como objeto una prestación pecuniaria, pues al lado de ese deber principal, se encuentran diversidad de cargas que el particular debe soportar, como la de llevar y conservar contabilidad, presentar declaraciones informativas, permitir actos comprobatorios y pagar recargos por concepto de indemnización, entre otros.

Es entonces que cabe cuestionarse si con respecto al acreedor y deudor de una deuda fiscal coexisten diversas relaciones o si una sola relación irradia multiplicidad de vínculos.

Al respecto, se han elaborado las siguientes posiciones:

A) La relación jurídica tributaria como unidad.

Para el maestro Jiménez González¹⁶, la relación jurídica tributaria es una relación nuclear cuya circunferencia se conforma por gran cantidad de vínculos jurídicos. Lo explica así el mencionado autor:

... “ el núcleo del conjunto de relaciones jurídicas en que consiste el tributo y por ende en torno al cual gira el haz de vínculos que conforman la denominada relación jurídico-tributaria no puede ser otro que la relación que tiene por contenido respecto a la autoridad el derecho de crédito, es decir, el derecho subjetivo que como el poder e exigir el pago del tributo le asiste a ella y que luego pone en ejercicio cuando se actualizan los supuestos previstos por la ley. Y que respecto al administrado se concretiza en una posición pasiva que se agota en el cumplimiento de las obligaciones de pago de la prestación pecuniaria debida a título de tributo.

¹⁶ Jiménez González, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. México: Thomson, 2002, pág. 206.

Esta relación es el centro, el eje de la relación jurídico-tributaria“.

Jiménez establece las siguientes notas distintivas:

a) Es una relación principal. La relación nuclear que se establece entre el Fisco y el obligado al pago de un tributo es prominente en relación con los diversos vínculos que nacen de esta, puesto que es el entero del gravamen su objeto final.

b) Constituye una unidad teleológica. Las demás relaciones que se acumulan en torno a la relación jurídica principal, es decir, aquéllas obligaciones, deberes y cargas tributarias distintas de la obligación de pago del tributo, no tienen otra razón de ser que servir como salvaguarda del cumplimiento de la relación nuclear, como la llama Jiménez González. Es decir, tales relaciones se hayan dispuestas a fin de que quien esté obligado a satisfacer el entero lo cumpla.

En relación con los demás vínculos de la relación jurídica tributaria se tienen las siguientes características:

a) Potestad-sujeción. Una vez que el legislador, en acato del contenido del artículo 31, fracción IV, Constitucional, establece el sistema fiscal, configura las diversas figuras e instituciones jurídicas de este campo, a más de proporcionar las facultades necesarias a la autoridad administrativa para garantizar el funcionamiento y observancia del sistema tributario.

Ante potestades tales como vigilancia de obligaciones, de comprobación y revisión, de determinación y sancionatorias, así como de cobro coercitivo, el administrado no tiene otra posición que no sea la de mero expectante respecto a la posibilidad del ejercicio de dichas facultades.

Pero ello no significa deber alguno de tipo patrimonial, en tanto que tal situación se verifica únicamente en el evento de colocarse dentro de una situación concreta, siendo hasta entonces que se convierte en deudor tributario.

b) Derecho de crédito-obligación. A partir de la actualización del supuesto legal previsto por el legislador como revelador de capacidad contributiva nace para el Fisco un derecho de crédito. Este se materializa en la facultad de exigir al sujeto obligado por la ley una cantidad pecuniaria en calidad de gravamen.

Esto es, la relación nuclear que deriva de los tributos establecidos en el orden jurídico fiscal, tiene en un extremo a la administración tributaria como titular de los derechos de crédito, a cuyo amparo tiene la potestad de exigir el pago del tributo de un sujeto determinado señalado por la ley.

Lo que define, a juicio de Jiménez González, esta relación nuclear, es que la causa que determina su nacimiento siempre consiste en la realización del hecho definido por la ley como revelador o sintomático de capacidad contributiva, de tal forma que el sujeto obligado al pago en este caso tiene por esa sola razón el carácter de contribuyente.

Quienes no tienen el carácter aludido, si bien están obligados al pago del gravamen, dicha obligación no esta definida por la concretización del supuesto legal que el legislador consideró como signo de capacidad contributiva a fin de sufragar los gastos públicos, sino como su voluntad de sujetar a otros individuos para asegurarse la satisfacción del entero del tributo.

c) Los deberes tributarios. Al lado de la obligación jurídica tributaria, existen los deberes tributarios, que se diferencian de los primeros por su contenido. Estas últimas no contienen jamás una prestación de carácter pecuniario.

Llevar contabilidad, presentar declaraciones informativas y de impuestos, son deberes a cargo de un sujeto cuya correlativo titular del derecho tiene únicamente la facultad de velar por la observancia de la ley, más no a su favor un derecho subjetivo como lo es el derecho de crédito.

d) Las cargas tributarias. Las cargas tributarias se identifican con las obligaciones, el que implican un comportamiento impuesto a su titular, la diferencia sustancial consiste en que en éstas últimas, el favorecido con ellas lo es un sujeto distinto al titular, mientras que en aquéllas, a quien se impone una carga le beneficia. Tal es el caso de la carga en materia de probatoria.

B) Pluralidad de relaciones jurídicas.

Entre quienes sostienen que los vínculos que unen al administrado y el Fisco son diversos y no constituyen de manera alguna una sola relación, parten de la premisa de que la pluralidad de presupuestos jurídicos que las leyes fiscales establecen son el origen de diversas prestaciones, ya tributarias, ya fiscales, según la naturaleza de la obligación tutelada.

“ Relaciones jurídicas fiscales son las que tienen como contenido el pago de cualquier prestación en que el acreedor es el Fisco, es decir, el Estado en su carácter de preceptor de cualquier ingreso. En cambio, relaciones jurídicas tributarias son aquéllas que tienen como contenido el pago de tributos, que son los impuestos, los derechos y las contribuciones especiales”.¹⁷

Sergio Francisco de la Garza clasifica así las relaciones antes señaladas:

1) Relaciones de naturaleza sustantiva.

La nota común a este tipo de relaciones es que contienen una prestación de dar, consistente en una prestación pecuniaria. Son las siguientes:

a) Relaciones tributarias que tiene como contenido el pago de un tributo.

b) Relaciones cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de otra prestación fiscal indebidamente pagados.

c) Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.

¹⁷ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 441.

d) Relaciones cuyo contenido es la garantía de prestaciones tributarias o fiscales.

e) Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.

f) Relaciones que tienen como contenido el pago de una sanción pecuniaria o multa.

2) Relaciones formales.

Estas tienen como contenido obligaciones de hacer, no hacer o tolerar.

a) Relaciones formales. Su contenido es una obligación de hacer, es decir, la prestación de un hecho. Ejemplos de este tipo de relaciones son las de proporcionar un informe o presentar una declaración.

b) Relaciones de no hacer. Esta clase de relaciones tienen por contenido un no hacer, lo que se traduce en una abstención o la omisión de efectuar determinada conducta. Por ejemplo: no fabricar alcohol sin permiso.

c) Relaciones de soportar. En estos casos el contenido de la relación es la de soportar una determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria. Verbigracia: Permitir el ejercicio de una visita domiciliaria.

3) Opinión al respecto. Distinción entre relación y obligación tributaria.

Las leyes fiscales mexicanas no establecen concepto alguno de obligación tributaria o contributiva como otros le llaman. En términos generales, es a partir del artículo 31, fracción IV, Constitucional que se ha construido el sistema de tributación. Así, en principio podemos decir que el ordenamiento positivo considera a quienes deben contribuir para cubrir el gasto público y a quienes no deben hacerlo.

En tales términos, la concepción de relación jurídica tributaria que la legislación estatuye, brinda a través de los elementos que la componen, una idea de la postura que toma.

Es claro que del contenido armónico de los dispositivos legales que conforman el sistema impositivo, la determinación del vínculo fisco-contribuyente lo estima como aquél "en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria excepcionalmente en especie".¹⁸

Es decir, considera únicamente la obligación pecuniaria que se debe satisfacer sin hacer distinción alguno en relación con otras relaciones de diversa índole. Cuestión que se corrobora del contenido del artículo 6º del Código Fiscal Federal, como pilar de la estructura jurídica tributaria.

Dice así el referido numeral:

¹⁸ Fernández Martínez, Refugio de J. CURSO ELEMENTAL DE DERECHO FISCAL. 2ª edición, Monterrey: FACPYA, 1989, pág. 407.

“ 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

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

Como se ve, la legislación fiscal se soporta de manera importante en el precepto mencionado, en el que se nota la adhesión a la tesis de la pluralidad de relaciones en materia tributaria, según sean los supuestos legales en que caiga una situación concreta.

Así, los elementos de la obligación tributaria no son otros que los siguientes:

- a) Un sujeto activo que siempre será el Estado, representado por el Fisco.
- b) Un sujeto pasivo que es el contribuyente del gravamen

c) El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria y por excepción, en especie.

Sin embargo, me parece que la confusión estriba en los conceptos de obligación y relación que se deducen de esta materia. Pueden coexistir ambos supuestos en el mismo momento y por otra parte, sólo uno de ellos.

Es decir, es posible se de un vínculo de carácter fiscal sin que necesariamente haya tenido un origen en una relación tributaria o que aquella de nacimiento a esta última.

Tal es el caso por ejemplo de la obligación de presentar declaraciones, que es una obligación eminentemente formal, más de ningún modo tributario, pues puede suceder que el obligado carezca de base sobre la cual determinar el impuesto a manifestar.

Más de todas formas, el deber de presentar la declaración subsiste, como otras múltiples que dan consistencia y seguridad a la primera.

Emilio Margaín Manatau¹⁹ define ambas figuras de esta manera: “la relación jurídica tributaria consiste en el conjunto de obligaciones que se deben al sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las obligaciones reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue dicha obligación”.

De ello se sigue la clara distinción que a partir del precepto constitucional rector del sistema tributario hace la ley fiscal. De tal suerte que los demás obligados al pago de un tributo, diversos del contribuyente, tendrán ese carácter no por virtud de mandato constitucional como se ve, sino por virtud de la ley que se lo atribuye.

Así es, no se debe olvidar los múltiples obligados al entero de un gravamen, que de acuerdo a la Clasificación de De la Garza González²⁰ son:

- a) El sujeto pasivo principal (contribuyente).
- b) Sujeto pasivo por adeudo ajeno.
- c) El sujeto pasivo responsable por sustitución.
- d) El sujeto pasivo responsable por solidaridad.
- e) El sujeto pasivo responsable objetivamente.

Pero como se ha expuesto, es el principio de capacidad contributiva el que determina el sujeto obligado de la relación tributaria, pues quienes no tengan tal signo objetivo en vista de determinada actividad, estrictamente no serían llamados a contribuir. Empero, dada por una parte la potestad del legislador para asegurarse que se satisfaga la prestación pecuniaria necesaria para cubrir el gasto público, tenemos el nacimiento de las figuras en cuestión.

En efecto, conforme al marco constitucional, únicamente mediante ley se puede imponer cargas de tipo patrimonial a los particulares, de donde se tiene que es el legislador quien detenta dicha potestad en último término, esto es, finalmente es quien determina a quienes llama a tributar.

Valga la cita del criterio que al respecto ha sostenido por el Pleno de la Suprema Corte²¹:

“ IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS.
El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una

¹⁹ Margaín Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª edición, México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 304.

²⁰ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 482 y sigs.

²¹ Visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo 199-204, Primera Parte, pág. 144.

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 medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Aquí, conviene señalar que algunos autores establecen como elemento de la relación tributaria a la causa, la que ha sido definida así: "la causa de la obligación contributiva o tributaria, proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del - Jus imperium- que le es propio, determina que hechos o situaciones de producirse en la realidad, general la obligación de pagar contribuciones".²²

Consecuentemente, la causa de la obligación tributaria se encuentra en relación directa con la capacidad contributiva de quien posea o genere riqueza a fin de contribuir en las necesidades económicas del Estado.

Empero, de nueva cuenta, dentro de la circunscripción constitucional tal selección de supuestos, debe guiarse por el principio de proporcionalidad, esto es, definiendo los hechos e hipótesis que den cuenta de la aptitud de un obligado para contribuir.

²² Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 410.

3.- Relación entre el administrado y la fiscalización.

A) El derecho tributario administrativo.

La sola creación de normas jurídicas que establecen las hipótesis de causación de los tributos no es suficiente para que se garantice la recepción por el Estado de las prestaciones pecuniarias resultantes de los hechos imponibles.

Para ello, la administración tributaria despliega una conducta eminentemente activa en relación con los sujetos obligados al entero, opuesta evidentemente a la simple espera del cumplimiento espontáneo y puntual.

Esta actividad la explica así el tratadista argentino Héctor B. Villegas²³:

... “ El derecho tributario formal contiene las normas que el fisco utiliza para comprobar si corresponde que cierta persona pague un determinado tributo y –en su caso- cual será su importe.

... el derecho tributario material se ocupa de decir como se origina la pretensión fiscal de cobrar un importe tributario a una persona. Pero no basta con engendrar las previsiones generatrices abstractas. Estas previsiones son sólo normas “actuables”, cuya operatividad necesita de normas “actuantes”.

De allí que el derecho tributario formal sea el complemento indispensable e inseparable del derecho tributario material. Esa inseparabilidad es la misma de todo derecho sustantivo que no puede ser aplicado a los casos concretos sin la existencia de un derecho adjetivo que proporcione las reglas de aplicación...

De la misma manera, el derecho tributario formal contiene las regulaciones en que se puntualiza cuáles son las vías de acción para el organismo fiscal. Es decir, el derecho tributario formal suministra las reglas de cómo debe procederse para que el tributo legislativamente creado se transforme en tributo fiscalmente cobrado.”

La actividad administrativa a que nos referimos no sólo va dirigida a los deudores de la prestación tributaria, sino que alcanza también a quienes se han colocado dentro de los supuestos que dan nacimiento a la deuda fiscal y no la han liquidado o proporcionado los elementos para su determinación.

Así mismo, repercute en los llamados terceros a través de deberes impuestos en el sentido de proporcionar información y auxilio de la administración tributaria, no obstante no tengan a su cargo obligación de pago del gravamen.

²³ Belisario Villegas, Héctor. CURSOS DE FINANZAS, DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 8ª. Ed., Buenos Aires: Astrea, 202, pág. 393.

Estas relaciones de naturaleza formal resultan de duración perenne respecto de la relación jurídica tributaria principal, pues mientras esta se agota en la satisfacción de la prestación debida, ya sea referida a un acto ocasional, o periódico, los vínculos formales perduran como salvaguardas del cumplimiento de la primigenia relación.

De ahí que las normas adjetivas que regulan la función administrativa formal tengan como contenido obligaciones de hacer, de no hacer o de tolerar, opuesto a la relación tributaria material, cuyo contenido siempre será el pago de una suma de dinero, y excepcionalmente de bienes.

El propio Villegas agrupa los deberes formales de los sujetos pasivos en esta forma²⁴:

a) Un sector de actividades tiene por finalidad controlar la corrección con que los obligados cumplieron los deberes formales que la determinación hizo necesario. Son las tareas fiscalizadoras de la determinación, y su ejecución implica deberes instrumentales de las personas.

b) El otro sector de actividades es totalmente independiente, no sólo de las tareas previamente descritas, sino también de la propia obligación tributaria sustancial. El fisco debe cumplimentar actividades de investigación cuyo objeto es verificar, en forma predominantemente preventiva (y con la prescindencia de hechos impositivos conocidos o sujetos pasivos identificados), si los componentes de la sociedad, en general, acatan debidamente las obligaciones emergentes de la potestad tributaria. Tales actividades, aún independientes de la determinación y su fiscalización, requieren asimismo de deberes formales de las personas.

Sergio Francisco De la Garza²⁵, establece al efecto la siguiente clasificación:

1) Obligaciones a cargo de aquéllos sujetos que han realizado un hecho generador. Es decir, el conjunto de obligaciones tributarias creadas por el procedimiento tributario en sus diversas fases, entre ellas, el contencioso, la ejecución forzosa y en su caso, el procedimiento de restitución.

2) Las obligaciones tributarias que existen a cargo de futuros o presuntos deudores del crédito fiscal, a quienes la ley les impone una relación permanente, que se inicia con la obligación de empadronamiento o registro y se prolonga en el tiempo a través de obligaciones de llevar libros de contabilidad presentar declaraciones, de rendir informes, de tolerar visitas domiciliarias y revisiones, aunque no llegue a nacer la obligación de pago de un adeudo tributario.

3) Obligaciones a cargo de terceros, a quienes se imponen obligaciones de rendir informes, de vigilancia, de pericia y de otras clases como prestaciones cívicas de cooperación con motivo de un requerimiento de autoridad.

²⁴ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit. Pág. 394.

²⁵ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 644.

Finalmente, los sujetos de las relaciones que se materializan en el derecho administrativo formal son la autoridad por una parte, y los administrados por la otra.

A la primera, corresponde desarrollar la actividad encaminada al entero de la prestación tributaria. Regida por el principio de oficiosidad, de ahí la denominación de fase oficiosa del procedimiento administrativo, es a su cargo el impulso de las indagatorias y las medidas discrecionales necesarias para proteger el pago de los créditos.

Igualmente, cuando la determinación es a cargo del contribuyente, despliega una actividad de control de la revisión sobre la veracidad de la determinación y entero del obligado.

En el extremo opuesto se encuentran los administrados en sus diversas categorías.

B) La fiscalización.

La existencia de actos de verificación encaminados a la intimidación de los contribuyentes a efecto de que realicen conductas que se apeguen a lo preceptuado en las disposiciones fiscales y cumplan en lo sucesivo con la obligación tributaria haya su justificación en la insatisfacción de los deberes y obligaciones de los sujetos pasivos, ya por las circunstancias económicas, ya por la búsqueda de mecanismos que permitan eludir el pago del tributo.

Tales actuaciones constituyen la etapa preliminar de la cuantificación de la deuda tributaria. "Las actividades preparatorias consisten principalmente en la recolección de material respecto a los hechos generadores y en la realización de avisos y notificaciones".²⁶

Empero, previo a tales procedimientos de investigación, y a fin de estar en aptitud de lograr la mayor efectividad, la administración tributaria, realiza además, entre otras, las siguientes actividades:

a) Registro de contribuyentes. De importancia capital resulta contar con un padrón del universo de los contribuyentes con información actualizada de sus obligaciones y localización.

b) Recaudación. Entendida como la percepción de las contribuciones por parte de los contribuyentes. Implica una actividad eminentemente pasiva.

c) Fiscalización. Corresponde a la labor de verificación o inspección respecto a las obligaciones y deberes de los contribuyentes para propiciar su cumplimiento voluntario.

d) Cobranza. Es el conjunto de medidas relativas a lograr la satisfacción de la deuda por el sujeto incumplido, aún mediante actos coactivos.

²⁶ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 704.

Jiménez González²⁷ señala cuáles son los objetivos de la fiscalización:

1) Identificación de los contribuyentes.

Como paso previo al conocimiento de los niveles de evasión de las obligaciones y deberes tributarios y fiscales, se hace imprescindible la identificación de los contribuyentes con la finalidad de actualizar la información y la coincidencia de los registros con el conjunto de los obligados.

2) Detectar el incumplimiento de obligaciones y deberes.

La etapa siguiente corresponde a la constatación y verificación del cumplimiento de las obligaciones y deberes por parte de los sujetos obligados; es decir, si quienes cumplieron constituyen la totalidad de quienes debieron haberlo hecho. Normalmente, esta etapa se limita simplemente a la constatación del cumplimiento del deber formal de declarar o de presentar avisos, manifestaciones y demás. En todo caso, la tarea de los órganos fiscalizadores será hacer que quienes estando obligados a declarar y no lo hicieron lo hagan.

3) Detectar incorrecciones y falsedades en declaraciones.

Esta fase que de suyo presenta enorme dificultad para las autoridades fiscalizadoras, consiste en detectar las anomalías relativas a incorrecciones y eventuales falsedades y errores contenidos en las declaraciones. La omisión de declarar es más fácilmente detectable, y en algunos casos podría hacer suponer que el sujeto incumplido únicamente trató de diferir el pago; por el contrario, en el caso de declaraciones falseadas o incorrectas, además de la dificultad para detectar tal anomalía puede presuponer en el sujeto incumplido el ánimo de defraudar a través de la evasión.

Sin embargo, una tarea fiscalizadora que alcance a la totalidad de los sujetos obligados resulta imposible de realizar, máxime con los escasos recursos con que en general el Estado cuenta para cubrir las necesidades de la población.

Ante tales circunstancias, la solución es la implementación de mecanismos de selección de entre el universo de contribuyentes, a fin de localizar aquellos cuya revisión implique la representatividad de la totalidad o de una categoría de ellos.

Lo anterior debe perseguir finalmente, en forma mediata, evitar en todo lo posible la evasión fiscal a través del cumplimiento voluntario de las obligaciones y deberes tributarios y fiscales. En lo inmediato, descubrir la evasión que se presenta y determinar los créditos resultantes de las conductas indebidas.

Sin embargo, es importante establecer que la función fiscalizadora no debe buscar por sí misma, o bien, tener como fin último la recaudación de ingresos, en tanto que orientarse hacia tal finalidad equivale a desvirtuar su naturaleza. Ello, pues por una parte los niveles de recaudación que con dicha tarea se realizara sería mínima en comparación con la propia función recaudatoria. Y por otra, los parámetros de medida de esa actividad variarían, de propiciar el cumplimiento voluntario al nivel de recursos logrado.

²⁷ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 322.

No debe olvidarse que una de los elementos de que se sirve la actividad fiscalizadora para desalentar la evasión es la sensación de riesgo, como factor determinante en propiciar se satisfaga la prestación tributaria.

Lógicamente, para que ese componente resulte eficaz, resulta indispensable la percepción entre el universo de contribuyentes, de la posibilidad real de ser descubierto ante la eventualidad de dejar de lado obligaciones o deberes formales.

Y así mismo, que la sensación de riesgo se materialice en situaciones concretas que ejemplifiquen las consecuencias del incumplimiento en los demás contribuyentes y responsables.

Más nada de lo anterior se pudiera lograr, si no va acompañado de una adecuada política de orientación y educación, tanto en los contribuyentes como en la sociedad en general, que a través del conocimiento de los fines de las contribuciones y la manera de cumplir con los deberes impuestos, propicie finalmente, la satisfacción de la deuda tributaria.

C) La determinación.

En la legislación fiscal es frecuente encontrar el concepto de determinación de la obligación al lado del de liquidación. Sin embargo, es preciso puntualizar tales acepciones.

“La determinación tributaria constituye un procedimiento que tiene por propósito constatar o corroborar que los elementos configurativos del hecho generador de una obligación tributaria se han dado en la realidad y por ende concluir con certeza que ha surgido una determinada obligación tributaria”²⁸

Fernández Martínez, puntualiza que “por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada, 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 respectivo, y previas las operaciones matemáticas, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente”²⁹

Por tanto, la determinación es un acto previo a la liquidación, a establecer de manera determinada el monto de la deuda tributaria. La liquidación “se agota en un procedimiento más o menos complejo dependiendo cada tipo de tributo que reconoce como fin natural la fijación del quantum o monto de la deuda tributaria.”³⁰

La determinación de la obligación tributaria puede ser hecha por el contribuyente, por la autoridad fiscal o por acuerdo de ambos. Sin embargo, el método que emplea nuestro sistema tributario es en principio, el de la autodeterminación de las contribuciones.

²⁸ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 322.

²⁹ Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 459.

³⁰ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 262.

Así por disposición del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, corresponde al sujeto pasivo de la relación tributaria, determinar y liquidar el importe de las contribuciones a su cargo.

A favor de esta forma de determinación, se ha esgrimido que es el contribuyente quien dispone de los elementos necesarios para determinar si los supuestos que acontecen encuadran en las hipótesis de ley que establecen las obligaciones tributarias a su cargo y por ende, para concretizar el importe de la deuda.

También por disposición del numeral citado, la autoridad puede determinar y liquidar el monto de las contribuciones a cargo de los obligados directos y otros responsables. Si bien cuando deba ser la autoridad el sujeto que determine la suma de la deuda tributaria, el contribuyente debe proporcionar la información correspondiente.

Sin embargo, la administración tributaria, a través de las diversas normas jurídicas insertas en el apartado fiscalizador del sistema fiscal, tiene concedidas facultades para determinar y liquidar contribuciones como corolario de un procedimiento indagatorio respecto a la situación del administrado.

Finalmente, vale señalar que no siempre la actualización de la hipótesis que prevé la obligación, da lugar a la pretensión de cobro del Fisco, si no se dan las condiciones legales.

Dice al respecto Héctor B. Villegas³¹:

1) Pese a encuadrarse un hecho realizado o una situación producida en hipótesis legal y practicados los cálculos correspondientes, no surge diferencia matemática a favor del fisco.

2) Al indagar en profundidad la situación del contribuyente, se ha detectado que él, a su vez, era acreedor del Estado y que la obligación había quedado compensada. En otras palabras, no había tal deuda.

3) Una vez realizado el procedimiento de la determinación, se llega a la conclusión de que el supuesto deudor estaba amparado en una exención o beneficio tributario (diferimiento, desgravación, subsidio, reintegro, etc.) ante lo cual de la determinación no surge deuda actual del supuesto contribuyente.

4) Una vez realizadas las respectivas operaciones, se advierte que media una causa extintiva de la obligación y que la deuda ha fenecido (p.ej. prescripción).

³¹ Belisario Villegas Héctor. Op. Cit., pág. 399.

Esto significa que la realización del hecho imponible sólo genera una obligación tributaria potencial, y a veces líquida, que sólo logrará realidad, y a veces también liquidez cuando mediante la determinación se llegue al importe tributario concreto que el fisco debe cobrar al sujeto pasivo.

En cuanto a los procedimientos de determinación utilizados en la legislación mexicana se destacan los siguientes:

a) El procedimiento de liquidación sobre base cierta. Este se aplica cuando se obtiene el monto de la contribución de los resultados de los estados financieros, Libros de contabilidad, comprobantes fiscales. Esto es, cuando el obligado o la autoridad dispone de todos los elementos relacionados con los presupuestos de hecho que la norma tributaria establece.

b) El procedimiento de liquidación sobre base presunta. Este procedimiento "se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente".³²

4) Relaciones entre el administrado y la ejecución.

A) Naturaleza

"El Estado precisa constantemente del dinero que fluye de los tributos. Para lograr esos fondos ante deudas firmes no pagadas en término necesita una vía procesal rápida, con sacrificio quizá excesivo de las posibilidades defensivas de los contribuyentes, pero que le permitan disponer en el menor tiempo posible de los ingresos que en forma apremiante requiere".³³

A raíz de esa necesidad nace el procedimiento de ejecución forzosa que prevé la ley fiscal mexicana para satisfacer el monto de la deuda tributaria en el caso de que los obligados no cumplan con el entero de la suma debida.

En virtud de que el órgano que lleva a cabo el desarrollo de los actos que conforman el procedimiento económico coactivo es la administración tributaria, así como por la circunstancia de que no se discute en éste la legalidad de la determinación en que se origina el crédito que se exige, este adquiere igualmente el carácter de administrativo.

El procedimiento económico coactivo tiene por finalidad "la recaudación del importe de lo debido por virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntariamente por el deudor de ese crédito sea el sujeto pasivo por adeudo propio o ajeno, con responsabilidad solidaria, sustituta u objetiva, prescindiendo de la voluntad de ese deudor, o aún en contra de su voluntad".³⁴

³² Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 468.

³³ Belisario Villegas Héctor. Op. Cit., pág. 479.

³⁴ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 772.

De acuerdo a Sergio Francisco de la Garza³⁵, la ejecución forzosa tiene tres presupuestos:

a) La existencia de un crédito fiscal no satisfecho dentro del plazo que marcan las leyes

b) El procedimiento administrativo de ejecución presupone también la invasión por parte de la autoridad ejecutoria de la esfera jurídica del deudor, mediante la detracción de su patrimonio de una cantidad de dinero o de otros bienes para satisfacer coactivamente el crédito fiscal. Esa invasión debe ser realizada con estricta sujeción por parte de la Administración a los preceptos legales que la autorizan. Al referirnos al deudor estamos comprendiendo al sujeto pasivo por adeudo propio, como a los sujetos pasivos por adeudo ajeno, responsables, por lo tanto, del pago de la prestación fiscal.

c) Por último, supone la satisfacción del interés de la Administración acreedora mediante el ingreso de la cantidad de dinero debida o bien de la adjudicación de bienes en su favor, que sustituyen económicamente aquella prestación dineraria.

Siendo ejecutivo el procedimiento de que tratamos, es obvio que tiene que fundarse en un título ejecutivo, que atribuye al titular del derecho, en ese caso, la Administración fiscal, la legitimación para exigir su ejecución forzosa. Ese título constituye la prueba legal del hecho de la existencia del crédito, de su liquidez y de su exigibilidad, y como el título ejecutivo es algo que está fuera del procedimiento de ejecución, por constituir un presupuesto formal de éste, debemos afirmar que el título ejecutivo está representado por la resolución de la autoridad en que se determina o liquida el crédito fiscal o que ordena el cobro de la prestación que nace a favor del Estado de la concesión o del contrato, y que se encuentra cubierta por la presunción de legalidad contenida en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación.

Tan amplias facultades se ubican dentro del contexto de los privilegios de la administración, conforme a los cuales aquella tiene la facultad de ejecutar las leyes que determinan los recursos del Estado y que son de interés público pues tiene por fin que el propio Estado pueda disponer oportunamente de los fondos necesarios para cubrir los gastos públicos. De ahí la necesidad de prerrogativas con las cuales pueda desarrollar su actividad con la rapidez necesaria.

³⁵ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 772.

El primer privilegio del Fisco tiene que ver con que sus determinaciones son de aplicación inmediata, esto es, a virtud de ellas las autoridades fiscales pueden exigir el pago de los créditos a favor del Estado, sin que el deudor pueda invocar la garantía que protege el artículo 14 de la Constitución General de la República, en el sentido de que nadie puede ser privado de sus posesiones y derechos, sino en virtud de sentencia dictada en juicio seguido en su contra. Esta prerrogativa de la autoridad tributaria se conoce como ejecutoriedad de las resoluciones fiscales.

Otro de los privilegios de que goza la administración, es que las resoluciones de las autoridades que la conforman, tienen presunción de legalidad. Es decir, las resoluciones administrativas tienen a su favor por disposición de ley un estado particular de validez, en tanto que el administrado, a través de los medios de defensa a su alcance demuestre lo contrario.

El último de los privilegios consiste en la preferencia de que goza el Fisco en el pago de los créditos fiscales. Esto significa de acuerdo con la legislación fiscal, que la administración, como titular de la deuda tributaria, no tenga que acudir ante los órganos jurisdiccionales a deducir sus derechos cuando el sujeto obligado se ha sometido a un juicio de quiebra, suspensión de pagos o concurso mercantil.

Aquí cabe puntualizar que el marco de poderes de que se haya investido la administración tributaria, sin igual en otros campos de la esfera del derecho, choca contra los principios de igualdad de las partes y autonomía de la voluntad que caracterizan al derecho privado.

En ese contexto, se inserta la peculiar facultad de procurar la obtención de la deuda tributaria en la persona del obligado tributario, sin necesidad de acudir a deducir tal derecho ante los órganos jurisdiccionales.

Esta característica del accionar de la administración en la ejecución de los créditos de carácter fiscal se ha llamado exención de la tutela judicial o autotutela administrativa. Conforme a ella, no sólo respecto a la pretensión de cobro de la administración resulta innecesaria la calificación del poder judicial, en tanto que los actos y resoluciones de las autoridades se presumen legales, sino que tampoco será preciso acudir a la tutela de los tribunales judiciales para el efecto de cumplimentar sus decisiones, puesto que dispone de medios propios para lograr se satisfagan sus determinaciones.

El procedimiento administrativo de ejecución constituye una variante de la autotutela administrativa, que orientada a la obtención, aún forzosa del monto de los créditos fiscales de los deudores tributarios, se denomina autotutela ejecutiva.

Esto es, la potestad económica coactiva constituye una manifestación en materia tributaria de la denominada autotutela administrativa que se traduce en una verdadera prerrogativa a favor de la administración hacendaria, permitiendo que el crédito tributario quede satisfecho mediante una vía excepcional y de franca ventaja frente a los créditos de Derecho privado al no requerir de la vía jurisdiccional y de la sentencia correspondiente para su cumplimentación.

B) Ejecutoriedad y ejecutividad.

La ejecutoriedad del acto administrativo fiscal, como ya quedó establecido, resulta en un privilegio de la administración conforme a la cual puede disponer y llevar a efecto por sí misma la ejecución de las resoluciones y actos que emite y practica, sin tener que deducir su pretensión ante los órganos jurisdiccionales.

Sin embargo, este concepto dista del relativo a la ejecutividad de un acto administrativo, que "implica el status jurídico del acto que denota que el mismo puede ser ya exigido".³⁶

El concepto de ejecutoriedad va acompañada de la noción de fuerza, pero no siempre es así. En efecto, la aptitud de la autoridad fiscal de hacer cumplir sus propias determinaciones no tiene en frente la connotación de impedimento del particular, sino que más bien, por el simple hecho de expedirse por la administración determinada resolución, ello trae consigo el efecto de ser aplicada desde luego.

Esto es fácilmente deducible de las resoluciones declarativas de un derecho o que rechazan una pretensión del administrado, o bien, aquéllas en que se concede una facilidad administrativa.

La ejecutividad se contrae a la posibilidad de la administración de hacer efectivo un adeudo tributario. Esto es, en el evento de que el crédito fiscal ya determinado por medio de una resolución de la autoridad administrativa haya sido notificada y transcurrido los términos legales para su impugnación, la autoridad fiscal está en aptitud de exigir la prestación tributaria liquidada.

En todo caso, la cualidad de ejecutoriedad de los actos administrativos importa como medida singular de asegurar el rápido y eficaz cumplimiento de las determinaciones relativas a la obtención de los recursos públicos, y en esa medida, el procedimiento sumario de ejecución contenido dentro de sus facultades, no es más que el instrumento de mayor celeridad que se encuentra en posibilidad de utilizar.

C) Presupuestos y fases del procedimiento forzoso.

De acuerdo a Jiménez González³⁷, para que la autoridad esté jurídicamente en posibilidad de dar inicio al procedimiento administrativo de ejecución, se requiere cuando menos acontezcan los siguientes eventos:

- a) La existencia de una obligación de pago a cargo de un sujeto determinado.
- b) Que la obligación haya sido debidamente liquidada.
- c) Que el crédito fiscal haya sido notificado debidamente.
- d) Que el crédito fiscal tenga jurídicamente el carácter de exigible, es decir, cuando se habla de exigibilidad de la

³⁶ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 293.

³⁷ Ibídem, pág. 295.

obligación nos referimos a aquélla cualidad de que queda revestida la misma y a través de la cual se determina no solamente que la obligación puede exigirse, cobrarse por el acreedor, sino también su aspecto correlativo, es decir, la obligación ya puede y debe pagarse por el deudor.

Respecto a la última de las condiciones hay que precisar los elementos a que aluden los numerales 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, cuyo tenor es el siguiente:

“ Artículo 144.- No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surte efectos su notificación o de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

“ Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

De ello se tiene que, expuestos de manera negativa, los requisitos para la exigibilidad de un crédito fiscal consisten en:

- a) Transcurra el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surte efectos su notificación de una resolución administrativa o de quince días tratándose de la determinación de cuotas obrero patronales o de capitales constitutivos al seguro social.
- b) No se acredite la impugnación de la resolución administrativa que cause agravio al administrado.
- c) No se garantice el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales.

Ahora bien, una vez que la autoridad fiscal se encuentra en posibilidad de gestionar el cobro del crédito fiscal, se distinguen en el procedimiento coactivo las siguientes fases principales:

Requerimiento de pago. Con él inicia propiamente el procedimiento económico coactivo, es decir, por su conducto, la autoridad pone en ejercicio dicha facultad. Este acto es indispensable para su legalidad. Conjuntamente se da a conocer el mandamiento escrito que ordena se proceda al cobro.

Embargo. El embargo consiste en la determinación de los bienes que habrán de servir para la realización del crédito tributario. El embargo no tiene efectos privativos de la propiedad de los bienes sobre los que se practica, sino que constituye una garantía del adeudo.

Remate. "Se entiende por remate la adjudicación que se hace de bienes que se venden en almoneda o subasta pública, al mejor postor y con intervención de la justicia. El remate constituye el último trámite en el procedimiento administrativo de ejecución".³⁸

5) Relaciones derivadas del control de legalidad.

A) Generalidades.

Los actos administrativos deben satisfacer los principios de legalidad y seguridad jurídica que prevé la Constitución. Cuando ello no sucede, el marco legal cuenta con instrumentos que hacen posible el acto viciado sea retirado de la vida jurídica.

El propio ordenamiento jurídico establece la posibilidad de que la administración, a través de determinaciones unilaterales revise sus propios actos; y por otra, que los mismos sean sometidos a la decisión de órganos jurisdiccionales, ya administrativas o judiciales.

Debe tenerse presente que los controles de legalidad no persiguen únicamente el ajustar los actos de la autoridad fiscal a los preceptos legales que regulan su expedición, sino también por supuesto que aquello a que tiene derecho sea restituido.

En efecto, el combate de un acto administrativo presupone que quien somete tal pretensión a los entes administrativos o jurisdiccionales encargados de revisar su legalidad, busca lograr que se restaure la legalidad del acto combatido, pero no con la intención de alcanzar la perfección de un acto de la administración, sino como medio para que sus pretensiones se satisfagan.

Es evidente que los propósitos de ambas vertientes de control de la legalidad, esto es, los ejercitados por la administración y aquéllos ejercidos por los órganos jurisdiccionales, conllevan resultados diversos, pues los primeros únicamente encauzan el acto viciado a la disposición violada, en tanto que con los segundos, el interesado puede lograr la reintegración del derecho desconocido con la resolución y las prestaciones económicas que le son inherentes, lo que va más allá de la simple declaración de nulidad.

Jiménez González señala las particularidades de los diversos instrumentos de control de los actos de la administración:

³⁸ Escobar Ramírez, Germán. PRINCIPIOS DE DERECHO FISCAL. 4ª. Ed., México: O.G.S. EDITORES, 2001 pág. 229.

- ◆ Que no todos los instrumentos de control sobre tal sector de la acción estatal responden a idénticos intereses inmediatos. Mientras unos están llamados a dar respuesta o satisfacer intereses propios de la administración pública que no necesariamente coinciden con los del administrado, por ejemplo, garantizar la observancia de una determinada línea política como sería el caso de los instrumentos de control jerárquico, otros a satisfacer prioritariamente intereses del administrado como es el caso de los medios impugnatorios en general y en particular aquéllos que se hacen valer ante los órganos jurisdiccionales, ya que en ellos lo prioritario es satisfacer las pretensiones justamente del administrado.
- ◆ Tal diferenciación es importante a efecto de moderar los niveles de expectativas en torno a ellos sobre todo provenientes del administrado.

El anterior señalamiento es importante para saber lo que puede esperar el administrado desde la óptica de sus particulares intereses respecto de cada instrumento de control y no cifrar o bien moderar sus expectativas en la eficacia de aquéllos previstos sólo en beneficio de la administración. Resulta que en el caso de algunos instrumentos de control, ni en su concepción ni en su diseño, ni en los resultados esperables se halla presente la figura y por ende la suerte jurídica del administrado, es decir, no se hallan diseñados para satisfacer expectativas de éste. Por lo tanto, de su buena configuración legal y adecuado funcionamiento nada se sigue para el administrado. Este es el caso de los instrumentos de control político sobre la administración, como sería el poder que le asiste al órgano legislativo para citar a comparecer a titulares de las entidades que conforman aquéllas.

- ◆ La existencia de tales piezas en un sistema jurídico resulta indispensable a efecto de que éste garantice por una parte la efectividad y eficiencia de la administración pública mediante la previsión y puesta en ejercicio de instrumentos de control sobre ella misma operables a impulso de la propia administración, como sería el caso del control que se ejerce a través de la fiscalización que llevan a cabo las contralorías internas y por otra el respeto al orden jurídico y por ende a los derechos del administrado, lo que se consigue mediante la previsión y puesta en ejercicio de los medios de impugnación de los actos ilegales de la administración sobre todo aquellos que se hacen valer ante los órganos jurisdiccionales.³⁹

³⁹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 389.

Evidentemente, la protección de los derechos del administrado debe ser la aspiración final a la que se debe orientar el control de la legalidad de las resoluciones de la administración tributaria, sobre las bases del respeto a los principios de seguridad jurídica y legalidad.

B) Control de legalidad ejercido por la administración.

Dentro de esta categoría, se encuentra comprendido el control ejercitado por la propia administración por medio de instrumentos apartados de procedimientos o procesos jurisdiccionales.

Es decir, la ausencia de controversia deducida ante órganos jurisdiccionales es la principal característica de este tipo de medios de control. Al menos, la inconformidad del administrado es a lo más planteada ante las autoridades administrativas.

Entre los principales rubros de controles en esta categoría se encuentran:

1) Control político sobre la administración pública.

Este tipo de control tiende a garantizar la conducción de la política económica y su vertiente tributaria de acuerdo a los lineamientos del partido político hegemónico en un momento determinado.

El control lo ejerce el poder legislativo mediante facultades tales como la aprobación de presupuesto y el control presupuestario, el juicio político y el poder de citación de los funcionarios.

2) Control administrativo sobre la administración pública.

La ley administrativa establece diversos mecanismos legales a través de los cuales a la misma administración le es dable encauzar sus actos dentro del marco jurídico cuando se han desviado de lo por él ordenado.

Los instrumentos legales pueden ser ejercitados por la propia administración, o bien, ser impulsados por el administrado. Los primeros responden a una estructura de funcionamiento y vigilancia sobre la actuación de los órganos operativos. En estos casos, se encuentra ausente la gestión del particular puesto que la actuación revisora forma más bien parte de la actuación normal de la administración.

Los medios de control que requieren su puesta en marcha por la iniciativa del gobernado, por el contrario, se imponen como una manifestación de la voluntad del legislador de conceder al interesado, la posibilidad de que la autoridad administrativa verifique el apego a la ley que ha hecho en la expedición de un acto en específico.

Esto es, resultan de la inconformidad del destinatario del acto agraviado por el contenido de la determinación administrativa, y en esa medida, corresponde a la justa oportunidad para el administrado de establecer la defensa de sus intereses en una primera instancia.

Los controles administrativos que funcionan a iniciativa de la administración, a su vez, comprenden el control jerárquico, el control por órganos de inspección y control de tutela.

El control jerárquico, consiste en la puesta en marcha de una serie de facultades por parte del superior jerárquico respecto de los niveles inferiores vinculados el primero a través de relaciones de jerarquía y dependencia, conduciendo su actuación.

La justificación del control por órganos de inspección, se halla en la fiscalización o vigilancia que de los actos y resoluciones debe realizar la administración tributaria a fin de propiciar su calidad, encuadramiento a derecho y posibles irregularidades.

Control de tutela, son los diferentes medios mediante los cuales los órganos superiores de la administración ejercitan el control sobre los organismos descentralizados, como lo es la participación mayoritaria o principal en sus órganos o juntas de gobierno, garantizando que se encuentre regido de acuerdo a las medidas de conducción que emanen de la propia administración.

Finalmente, los medios de control que requieren sean impulsados por el particular se concentran principalmente en los recursos administrativos estatuidos en diversas leyes fiscales, en donde la revisión de los actos se realiza por el órgano administrativo emisor de la resolución de inconformidad.

Existen además diversas instancias, que no propiamente se tratan de recursos administrativos, en los que se busca más bien, ser favorecidos por la discrecionalidad de la administración, como lo son la condonación y la reconsideración.

C) Control jurisdiccional de la administración.

Este tipo de control que se ejerce sobre la administración, se lleva a cabo por un órgano estatal dotado de poderes jurisdiccionales, de ahí que sea el particular el que necesariamente está llamado a dar inicio al procedimiento.

A través de este sistema de control, más completo que el que corresponde a la propia administración, es posible encontrar satisfacción a una gran variedad de pretensiones, cuanto más sean los derechos que se estiman violados. Cuestión que va más allá de la simple declaratoria de nulidad, pues por su conducto se obtiene incluso la condena a la administración de restituir montos y sus accesorios, así como reconocer la existencia de un derecho a favor del administrado, con la consecuente obligación de declararlo de tal forma.

Como puntos distintivos del control de legalidad de tipo jurisdiccional, es posible distinguir los siguientes:

Sólo es posible controvertir cuestiones eminentemente jurídicas. Frente a este tipo de control de legalidad, la contienda se circunscribe a verificar el debido encuadramiento que la autoridad haya efectuado de los hechos que dan origen a la determinación. En ese sentido, queda fuera de discusión circunstancias tales como la violación a derechos humanos, razones políticas o de oportunidad o conveniencia, como causas de anulación de una resolución administrativa.

Sigue además, el principio de impulso a instancia de parte. El órgano jurisdiccional se encuentra impedido para actuar por sí mismo para poner en movimiento los mecanismos de defensa instituidos en la ley fiscal a favor del contribuyente. Por el contrario, corresponde exclusivamente a la iniciativa del administrado accionar los instrumentos de control jurisdiccional.

El control ejercitado por los órganos de decisión es más riguroso. La administración tributaria en los procedimientos contenciosos no es más que una simple parte en la contienda, que por lo demás, se encuentra escrupulosamente establecida en la ley procedimental, por lo que las pretensiones del administrado y la defensa de la autoridad encuentran el minucioso análisis propio de la materia jurisdiccional.

La estructura procesal es profusamente rígida en comparación con los instrumentos de la administración. Los medios jurisdiccionales se manifiestan en una estructura mucho más rigurosa, opuesta a la menor formalidad que se establece para los recursos administrativos. Ello se expresa en las exigencias previstas para los primeros que ante su incumplimiento redundan en la pérdida de derechos procesales y en consecuencia, resta oportunidad de probar sus pretensiones, base sobre la cual se fija este sistema de control.

Además, las sentencias pronunciadas por los órganos jurisdiccionales se elevan a la calidad de cosa juzgada. Esto es, a virtud del fallo no es posible discutir de nuevo la legalidad de la determinación administrativa, pues virtud a la causa abierta con motivo de su expedición, el órgano resolutor ha expresado la verdad legal que atañe a la controversia.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

II.- INSTANCIAS ADMINISTRATIVAS DE CARÁCTER FISCAL.

1.- Instancias y peticiones.

La palabra instancia, dice Pallares en su obra Diccionario de Derecho Procesal Civil, "tiene dos acepciones, una general con la que se expresa cualquier petición, solicitud o demanda que se hace a la autoridad, y otra especial, que quiere decir el ejercicio de la acción judicial desde la demanda hasta la sentencia definitiva".⁴⁰

Con la denominación de instancias y peticiones se puede hacer referencia a una gran variedad de solicitudes, promociones, manifestaciones e instancias propiamente dichas elevadas a las autoridades hacendarias.

Algunas de ellas tienen su origen y obligación en la propia legislación fiscal, mientras que otras, requieren de una vía conductora sujeta a determinadas formalidades, que culminan con una respuesta que concede o niega la pretensión que se persigue con su formulación.

En términos generales, el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, dispone los requisitos que deben contener las promociones que se presenten ante las autoridades hacendarias.

Así, aparte de la firma del interesado o de quien sea su legítimo representante, es necesario que contenga:

- a) Formulación por escrito.
- b) Nombre, denominación o razón social.
- c) Clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- d) Domicilio fiscal.
- e) Objeto o propósito de la petición.
- f) Autoridad a quien se dirige.
- g) Domicilio para recibir notificaciones.

Jiménez González establece las siguientes características que se desprenden del derecho de los administrados a dirigir instancias o peticiones: p 368

" Sujetos legitimados para formular una petición. En principio cualquier persona puede comparecer ante las autoridades hacendarias, bien que sea por su propio derecho o en representación de alguien, caso en el cual, deberá acreditarse el carácter con que se comparece a través del instrumento jurídico idóneo, que bien puede ser "mediante escritura pública

⁴⁰ Pallares, Eduardo. DICCIONARIO DE DERECHO. 17ª. Ed., México: Porrúa, 1986, pág. 426.

o en carta poder, firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales o notario”, lo anterior se encuentra consignado en el artículo 19 del Código Fiscal de la Federación.

Sujetos autorizados para recibir notificaciones. Cualquier persona que eleve una petición o consulta a las autoridades hacendarias estará facultada para autorizar a personas que a su nombre reciban notificaciones, derivándose de tal autorización a favor del designado la facultad para ofrecer o rendir pruebas así como presentar promociones relacionadas con estos propósitos.

La forma que deben revestir las peticiones. Toda petición o instancia elevada a las autoridades fiscales deberá hacerse constar por escrito y utilizando la forma oficial respectiva cuando para dicho efecto exista alguna autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La petición debe contener el nombre y otros elementos personales del solicitante. Deberá indicarse con toda precisión el nombre, denominación o razón social del solicitante, además de la clave del Registro Federal de Contribuyentes.

Señalar destinatario de la petición. En toda instancia, solicitud o petición planteada ante una autoridad deberá señalarse el nombre de aquella a quien se dirija la petición, además la razón o razones que orillan a promover tal instancia, así como el objeto que se persigue.

...
Instancias irregulares y supuestos de prevención. Dado el supuesto de que el petionario no hubiese satisfecho los requisitos previstos por el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad hacendaria deberá prevenirlo para que un plazo de diez días cumpla con los requisitos requeridos ya que en caso contrario se tendrá presentada la petición o instancia.

El propio dispositivo que se comenta, dispone su inaplicación para el caso de declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al registro federal de contribuyentes a que se refiere el artículo 31 del Código Tributario.

En efecto, en estos casos la presentación de avisos, declaraciones o manifestaciones, derivan de un mandato de la ley, para lo cual, las promociones mediante las cuales se cumple con tales obligaciones fiscales, se ven estandarizadas para facilitar a los administrados y a la propia autoridad tributaria, tanto su cumplimentación como el manejo de los datos en ellos contenidos.

Al lado de este tipo de promociones, se encuentran aquéllas que no tienen otro título legítimo en que apoyarse que no sea su derecho a recibir respuesta de la autoridad, por lo que la resolución a ellos recaídos constituye el ejercicio de un acto de gracia.

Por el contrario, las instancias que se elevan atendiendo a una causa o motivo determinado, que constituye el interés jurídico que posee el promovente, no implican tan sólo un conducto para obtener el reconocimiento de un derecho, esto es, va más allá de ser el contenedor de la petición, sino el ejercicio de la prerrogativa sustantiva que se encuentra dentro del ámbito de su esfera jurídica.

En materia fiscal, con frecuencia, las normas fiscales conceden un determinado derecho y contienen al propio tiempo, las condiciones formales para que las autoridades hacendarias acepten la existencia particular de una potestad específica a favor del administrado.

A continuación, se enumerarán algunas de las principales instancias a que nos referimos:

2.- Devolución de contribuciones.

La idea general de la devolución de contribuciones parte de la premisa de un pago previo sin derecho a ser percibido. De donde surge por ende, la obligación del sujeto a quien se ha enterado una suma de dinero a reintegrar al patrimonio de aquél que ha hecho un entero por error, la cantidad recibida más los accesorios correspondientes.

La repetición tributaria, como también es conocida, "es aquélla que surge cuando una persona abona al fisco un importe tributario que por diversos motivos no resulta legítimamente adeudado y pretende luego su restitución. El pago indebido y la consiguiente pretensión repetitiva dan origen a un vínculo *in iuris* entre un sujeto activo cuyos bienes reciben por vía legal el detrimento ocasionado por el desembolso indebido, y un sujeto pasivo, que es el fisco, enriquecido sin causa ante el mismo".⁴¹

Sergio F. De la Garza, conceptualiza la relación tributaria sustantiva del reembolso, estableciendo al efecto que la misma "tiene como objeto activo a un administrado y como sujeto pasivo a la Administración Fiscal y tiene como contenido la devolución de una cantidad de dinero indebida o ilegalmente percibida por el Fisco y pagada por el administrado".⁴²

Justamente, el pago de tributos enterados sin causa legítima implica un enriquecimiento sin razón para el fisco y por el contrario, un empobrecimiento para quien realiza sin justificación jurídica el pago de los gravámenes.

Aunado al anterior elemento, se encuentra presente el error que da origen al pago ilegal. Dice así el Código Civil para el Distrito Federal:

" Artículo 1892.- Se presume que hubo error en el pago, cuando se entrega cosa que no se debía o que ya estaba

⁴¹ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit., 514.

⁴² De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., p' ag. 447.

pagada; pero aquél a quien se pide la devolución puede probar que la entrega se hizo a título de liberalidad o por cualquier otra causa justa.

Teniendo en mente tales cuestiones, se pueden señalar como presupuestos de la relación tributaria en cuestión los siguientes:⁴³

- a) El pago de una suma de dinero sin que exista el presupuesto legal o el hecho imponible. Alguien paga una cantidad porque considera que existe en la ley un determinado tributo, y tal cosa es falsa.
- b) El pago de una suma de dinero sin que exista el hecho generador aún cuando exista el presupuesto legal. Por ejemplo, alguien paga un impuesto de compraventa sin haber celebrado ese contrato.
- c) El pago de una suma de dinero sin que exista la atribución subjetiva del hecho generador.
- d) El pago de una suma de dinero en cantidad mayor a la contenida en el mandato legal.

Héctor Belisario Villegas, enumera los caracteres de la relación jurídica de que se trata de esta forma:⁴⁴

- a) Es una relación jurídica de carácter obligacional cuyo objeto es una prestación dineraria. Se trata de un vínculo jurídico (vinculum iuris) de carácter sustancial, y no meramente procesal.
- b) Es indispensable la realización de un pago tributario que el solvens considera indebido, por lo que pide su devolución al Estado que lo recibió.
- c) La suma de dinero que recorre la trayectoria "particular-fisco", lo hace con el carácter jurídico original de "tributo", carácter que mantiene no obstante ser inválido, inconstitucional u obligar en menor medida de lo que el fisco exigió. Pero cuando la suma dineraria recorre la trayectoria contraria "fisco-particular" en virtud de la repetición, deja de ser tributo. Al perder el sujeto activo su carácter público, el derecho a la suma repetible pasa a ser un derecho subjetivo privado, y no público.

Al no ser un tributo la prestación repetitiva, la relación jurídica sustancial de repetición tributaria debe ser regulada por el derecho civil, salvo disposición expresa en contrario.

⁴³ De la Garza González, Francisco F.. Op. Cit., pág. 448.

⁴⁴ Belisario Villegas, Héctor. Op. Cit., pág. 516.

Respecto a los sujetos de la relación jurídica que se establece con motivo de la devolución de contribuciones, tiene capital importancia el sujeto activo de la relación tributaria.

En principio, el destinatario legal del tributo es el sujeto activo de la relación jurídica de devolución. Ya sea que la ley fiscal lo establezca como sujeto pasivo de la obligación tributaria principal o bien, que adquiera la categoría de obligado solidario o retenedor. El sujeto pasivo en cambio, será el fisco, quien recibe el pago ilegal del tributo.

Las causas que dan origen a la relación jurídica de devolución son los siguientes:⁴⁵

“a) Pago erróneo de un tributo. En general el error consiste en creer verdadero algo que es falso o en creer falso algo que es verdadero o suponer una cosa que no es tal cual uno cree que existe.

En derecho tributario pueden existir muy variadas situaciones de error de hecho o de derecho. Veamos algunas:

1) Un sujeto pasivo paga una suma no debida o en mayor cantidad que la adeudada en virtud de una equivocada determinación tributaria.

2) El error conduce al solvens a pagar una suma tributaria que ya fue pagada con anterioridad o a pagar una obligación tributaria pendiente de una condición incumplida, creyendo falsamente que ésta se halla cumplida, o a pagar no obstante existir exención objetiva o subjetiva.

3) Una falsa apreciación de la realidad lleva a un particular a pagar un tributo ante la creencia de que es sujeto pasivo de la obligación tributaria a título de contribuyentes, responsable solidario o sustituto. Esto puede suceder porque el pagador se considera erróneamente realizador del hecho imponible, o porque equivocadamente cree que está comprendido en una situación de sujeción pasiva por sustitución o responsabilidad solidaria en cuanto a deuda ajena, sin que esa sujeción exista en la realidad (p.ej. retención e ingreso erróneo de un impuesto).

b) Pago de un tributo que se cree inconstitucional. En este caso no hay error de ningún tipo y el sujeto pasivo paga lo que el fisco le exige. Este, por su parte, no incurre aparentemente en extralimitación, dado que requiere el importe tributario que surge de la aplicación de la ley tributaria.

Pero si esa ley no se ha sujetado a los principios jurídicos superiores contenidos en la Constitución y que constituyen los

⁴⁵ Belisario Villegas, Héctor, Op. Cit., pág. 516.

límites al ejercicio de la potestad tributaria estatal, pierden validez la ley como la obligación tributaria que de ella emana, y es procedente la solicitud de repetición. Como el tributo inconstitucional no es base legal lícita de obligación, el sujeto pasivo que lo satisface tiene el derecho de demandar al fisco la repetición de lo pagado, incumbiéndole acreditar los extremos de hecho que justifiquen o acrediten la inconstitucionalidad del tributo impugnado.

c) Pago de un tributo que la administración fiscal exige excesivamente. En este caso, el organismo fiscal actúa en exceso de sus facultades legales, ya sea exigiendo la prestación tributaria a quienes no se hallan en situación de sujeción pasiva o requiriendo importes tributarios en mayor medida que lo que la ley determina. Aquí, la ley tributaria se ajusta a los preceptos constitucionales, y no se trata de un pago motivado en error del solvens, pero el organismo fiscal se extralimita en relación al crédito que la norma le otorga dando derecho a la repetición al perjudicado.

d) Pago indebido. Es un pago en concepto de retenciones o anticipos a cuenta de un tributo que luego no resulta adecuado o es adecuado en menor medida que lo retenido o anticipado.

Es preciso señalar que los aspectos procesales difícilmente pueden separarse del derecho subjetivo a la devolución, pues generalmente la norma fiscal establece mayores o menores requisitos, y con amplias variantes en sus limitaciones para la obtención de la restitución de las cantidades pagadas indebidamente al fisco.

Y es el caso a mi modo de ver de la autorización que efectúa el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación a fin de que los retenedores puedan solicitar en devolución las cantidades enteradas por ese concepto.

En rigor, es evidente que sólo quienes ven disminuido su patrimonio mediante la salida de una suma pecuniaria que es enterado por un tercero por mandato de ley al acreedor de un tributo, incumbe el derecho a la reclamación que le sea reintegrado.

Esto es, el interés para gozar de la restitución se justifica dentro del campo del derecho subjetivo nada más por el destinatario del gravamen, derivado del empobrecimiento que éste último sufre por el pago por equivocación o en demasía.

Ello es acorde con la doctrina tradicional civilista concretada en lo dispuesto por los artículos 1882 y 1883 del Código Civil para el Distrito Federal, que literalmente señalan:

“ Artículo 1779.- El que sin justa causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido “.

“ Artículo 1780.- Cuando se reciba alguna cosa que no se tenía derecho de exigir y que por error ha sido indebidamente pagada, se tiene obligación de restituirla”.

Es claro que es el elemento del empobrecimiento el que da derecho a quien lo ha padecido para demandar el retorno de la cantidad enterada. Y ello es más notorio si consideramos que el retenedor que obtiene la devolución de impuestos que la ley le encomienda recaudar de los directamente obligados, no forma parte de sus activos monetarios, además de que en todo caso, habrá repercutido previamente el impacto del tributo al contribuyente y ello implica sin mucha cavilación, allegarse un doble beneficio, sin contar la posibilidad del financiamiento que la entrada de sumas de dinero representa para las empresas.

Empero, el legislador, como único legitimado para establecer las hipótesis que dan lugar a las relaciones tributarias se aparta en mi opinión del rigor científico, atendiendo más bien a cuestiones de estímulo económico, soslayando conceder exclusividad en la acción de reembolso al sujeto pasivo principal.

Si bien, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han confirmado naturalmente la imposición legislativa, virtud sobretodo al principio de legalidad que debe imperar, han procurado precisar el derecho que también le asiste al destinatario del gravamen para pedir en devolución montos indebidamente pagados.

Igualmente, la ley fiscal condiona de diversas formas la restitución de montos recibidos ilegalmente. Estas son algunas de ellas:

a) Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto que de insubsistente.

Tal señalamiento tiene su justificación, a mi ver, en la necesidad de certeza jurídica que debe animar a los actos de autoridad, e igualmente a los derechos de los contribuyentes.

b) A fin de verificar la procedencia de la devolución, la autoridad podrá formular requerimiento al solicitante, para que proporcione los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la materia de la devolución. Concederán para ello un plazo de veinte días sin que el período transcurrido hasta el momento en que sea cumplido se compute en el plazo de cincuenta días para devolver.

c) El requerimiento de datos, informes o documentos adicionales para verificar la procedencia de la devolución no implica el ejercicio de facultades de comprobación.

d) Garantía por un monto equivalente a la devolución solicitada, para contribuyentes que no hayan solicitado devolución en el ejercicio a que se refiere la solicitud y en el anterior, o se trate de peticiones en cantidades superiores a un 20% del promedio actualizado de devoluciones obtenidas en los últimos doce meses y que no hayan presentado aviso de inversiones.

e) Los intereses a cargo del fisco federal no excederán de los que se causen en cinco años.

f) La orden de devolución no significa una resolución favorable en el caso de devoluciones de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, cuando no medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales o la simple comprobación del pago efectuado.

g) La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

3.- Compensación de contribuciones.

“La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal y las deudas sean líquidas y exigibles, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor”.⁴⁶

El Código Civil Federal se refiere a la compensación de esta forma:

“ Artículo 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho ”.

“ Artículo 2186.- El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor ”.

“ Artículo 2188.- Para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas o exigibles. Las que no lo fueren, sólo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados ”.

“ Artículo 2189.- Se llama deuda líquida aquella cuya cuantía se haya determinado o puede determinarse dentro del plazo de nueve días “.

“ Artículo 2190.- Se llama exigible aquella deuda cuyo pago no puede rehusarse conforme a derecho “.

“ Artículo 2192.- La compensación no tendrá lugar:

...

⁴⁶ Fernández Martínez, Refugio de J. Op. Cit., pág. 491.

VIII.- Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.

...“

“ Artículo 2194.- La compensación, desde el momento en que es hecha legalmente, produce sus efectos de pleno derecho y extingue todas las obligaciones correlativas.

No hay que dejar de hacer notar la diferencia entre el crédito a favor del Estado derivado de la relación jurídica tributaria y el que es a su cargo teniendo como acreedor al particular, pues evidentemente la naturaleza de ambos adeudos no guarda ninguna relación, en tanto que la primera resulta ser de derecho público, mientras que la última se coloca en el extremo contrario adquiriendo carácter civil.

Sin embargo, superado lo anterior por la propia ley fiscal que lo autoriza expresamente, existen razones de mayor practicidad y estímulo financiero en permitir la figura de la compensación de adeudos fiscales por parte del contribuyente.

Sergio F. De la Garza señala los presupuestos para que tenga lugar la compensación:⁴⁷

Los presupuestos que deben darse para que proceda la compensación se derivan del principio de que la compensación debe procurar a las partes el equivalente de un pago, y son los siguientes:

I.- Reciprocidad y propio derecho. Es necesario que los acreedores y los deudores lo sean por propio derecho y obligación propia . . . Estimo, sin embargo, que el sujeto pasivo sustituto puede oponer la compensación que corresponda al deudor principal con el cual se encuentra vinculado por disposición legal.

II.- Principialidad de las obligaciones. Los créditos compensables deben ser principales por disposición legal.

III.- Fungibilidad.- En principio los créditos fiscales compensables deben ser de dinero; no creemos que cuando la prestación a cargo del deudor fiscal sea en especie, pueda compensarse, por el interés que tiene el Estado en recibir precisamente los bienes en especie.

IV.- Liquidez. Los créditos fiscales deben ser líquidos. La doctrina considera como deuda líquida aquella cuya cuantía esté perfectamente determinada o que pueda determinarse sin más que una sencilla operación aritmética.

⁴⁷ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 602.

V.- Exigibilidad y firmeza. Los créditos compensables deben ser exigibles. Deben ser además firmes, es decir, no estar sujetos a controversia, para que puedan ser exigibles.

V.- Libre disposición de los créditos. No pueden compensarse los créditos cuando uno o ambos estén sujetos a embargo a cualquier otra institución que restringe su libre disposición.

VII.- Procedencia. El Código Fiscal de la Federación exige que ambos créditos deriven de una misma contribución. Para dicho efecto, se entiende como una misma contribución cuando se trate del mismo impuesto derecho o aportación de seguridad social

A lo anterior habría que agregar las siguientes notas legales:

- ◆ Pueden compensarse únicamente deudas y créditos que tengan que ver con contribuciones que deban ser pagadas mediante declaración.
- ◆ Por regla general, la autorización legal para compensar sólo opera tratándose de una misma contribución.
- ◆ Tanto los obligados directamente como los retenedores se encuentran facultados para efectuarla.
- ◆ Es posible sea operada a instancia de parte o aún de oficio.
- ◆ Una vez elegida la solicitud de devolución de la contribución, la compensación no tiene cabida.

Una nota interesante en la adopción de la figura de la compensación en la ley fiscal, corresponde a la compensación de cantidades de índole distinta al saldo a favor de una contribución.

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

Ello es lo que puede inferirse del contenido del numeral 23 del Código Fiscal Federal que la regula, al disponer:

“ Artículo 23.- Los contribuyentes a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, con la salvedad a que se refiere el párrafo siguiente . . . “

En efecto, no solamente cantidades que tengan su origen en el entero de contribuciones mediante declaración en que derivado de la aplicación de la tasa o tarifa a la base gravable surja un saldo acreedor, sino también en aquéllos casos en que la suma a favor provenga de un pago en indebido.

Tal circunstancia parece ser compartida por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en esta tesis:⁴⁸

COMPENSACIÓN DE CANTIDADES ACTUALIZADAS DE IMPUESTOS POR ADEUDO PROPIO O POR RETENCIÓN A TERCEROS.- PUEDE ORIGINARSE DE UN PAGO DE LO INDEBIDO O DEL SALDO A FAVOR DECLARADO.- La compensación a que se refiere el artículo 23, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, por las cantidades a favor de los contribuyentes contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, se deberá actualizar en los términos del artículo 17-A del mismo ordenamiento legal desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice; de donde se infiere que la compensación actualizada puede originarse, lo mismo de un pago de lo indebido que de una declaración con saldo a favor, sin que una hipótesis excluya a la otra, pues la conjunción disyuntiva "o" que contiene el artículo 23 en estudio no se traduce en una situación de exclusión, sino también de equivalencia, en tal virtud, cualquiera de las circunstancias fácticas mencionadas puede dar lugar a la compensación de cantidades actualizadas y no únicamente considerando la declaración que contenga un saldo a favor. (5)

La regla general en materia de compensación de deudas y créditos tributarios es que sólo pueda efectuarse respecto de cantidades derivadas de una misma contribución.

Sin embargo, el segundo párrafo del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación autoriza a compensar cantidades a favor de los contribuyentes que corresponda a contribuciones diferentes entre sí, satisfaciendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca en reglas de carácter general.

4.- Caducidad.

La idea de caducidad resulta de una concepción eminentemente procesal. Bajo esa perspectiva, se puede definir como "la extinción de la instancia judicial porque las dos partes abandonen el ejercicio de la acción procesal. El abandono se manifiesta en que ninguna de ellas hace en el proceso las promociones necesarias para que éste llegue a su fin".⁴⁹

En el contexto del derecho tributario, la caducidad se configura como la pérdida de la potestad de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas, accesorios, así como para imponer sanciones.

⁴⁸ Juicio No. 17196/97.- Sentencia de 8 de septiembre de 1998, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Avelino C. Toscano Toscano.- Secretaria: Lic. Verónica Silvia Muñoz Núñez. Tesis: IV-TASR-VI-44, pronunciada por la Sexta Sala Regional Metropolitana, visible en la R.T.F. Año II. No. 6. Enero 1999, Cuarta Época, pág. 187.

⁴⁹ Pallares, Eduardo. Op. Cit., pág. 1986.

Arrijoa Vizcaíno⁵⁰ señala las características más importantes de esta figura jurídica:

1.- A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

a) comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.

b) Determinar el monto de contribuciones omitidas más sus accesorios.

c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

2.- Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios.

b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos.

c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.

No obstante, en casos excepcionales el plazo para el cómputo de la caducidad puede ampliarse hasta por un término de 10 años, cuando el contribuyente no se encuentre registrado para efectos fiscales o no haya dado cumplimiento a la obligación legal a su cargo de presentar declaraciones anuales de impuestos. Aún cuando la ampliación, en estos casos, del plazo para el cómputo de la caducidad a 10 años en principio vulnera una de las características esenciales de la relación jurídica-tributaria en el sentido de que los contribuyentes no deben quedar obligados indefinidamente o por períodos excesivos ante el Fisco, debe destacarse que esta ampliación

⁵⁰ Arrijoa Vizcaíno, Adolfo. 1ª. DERECHO FISCA. 14ª. Ed., México: Themis, 1999, pág. 549.

al plazo de la caducidad sólo es aplicable a aquellos contribuyentes que de plano se abstienen de cumplir con sus obligaciones fiscales, y respecto de los cuales las facultades de control y verificación de las autoridades hacendarias se tornan por esa misma razón más difíciles de llevarse a cabo. De ahí que en estos casos, y sólo en estos casos, se justifique el que la extinción de las facultades de las autoridades fiscales por caducidad se consume en un plazo de 10 años.

...
 Pero independientemente del plazo de consumación no debe perderse de vista que como la caducidad consiste esencialmente en la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca, el plazo para que se consume, ya sea de 5 años o de 10 años, se cuenta precisamente a partir de las fechas en que nacen los derechos del fisco de comprobación, determinación de contribuciones omitidas e imposición de sanciones.

Es importante plantear el problema de la interrupción del plazo de la caducidad, a fin de establecer si esta modalidad en la figura que nos ocupa se ajusta de alguna forma a una adecuada lógica jurídica. Dice así el tercer párrafo siguiente a la fracción IV del artículo 67 del Código Tributario:

“ Artículo 67.-

...

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente.

... “

Los autores que critican la inclusión de la suspensión del plazo de la caducidad en la ley fiscal aducen principalmente que por su propia naturaleza no puede quedar sujeta a interrupción, en tanto que la tramitación de instancias procesales tiene por objeto determinar si los derechos de que se trate fueron validamente ejercitados por las autoridades hacendarias, por lo que mientras no se dicte la resolución respectiva, la caducidad no se ha configurado.

Agregan además, que tal suspensión tiene por finalidad favorecer a las autoridades fiscales procurando desalentar la interposición de medios de defensa por parte de los contribuyentes, puesto que, si como consecuencia de tales instancias se declara la nulidad o ilegalidad de la resolución dictada, al haberse suspendido el plazo de caducidad, la autoridad tributaria puede válidamente pronunciar nueva determinación subsanando los vicios que en su caso contuviera la resolución anulada.

Sin embargo, no debe pasar desapercibido que los tribunales jurisdiccionales no dejaban lugar a la reposición de un procedimiento administrativo de fiscalización tratándose de vicios contenidos en la orden de visita domiciliaria o el requerimiento de documentación para revisión en las oficinas de las propias autoridades.

En efecto, el ejemplo más contundente lo representa la nulidad lisa y llana declarada hasta hace poco con motivo de la falta de señalamiento en el acto de molestia referido que la cita que se dejaba al no encontrar al representante legal del contribuyente tenía como fin entregar una orden de visita domiciliaria.

Tal irregularidad en la notificación de la orden llevó a los tribunales administrativos y judiciales a considerar que ello contravenía el numeral 44 fracción II del Código Fiscal de la Federación, y como consecuencia, devenía ilegal la notificación en cuestión.

Si bien, últimamente la tendencia apunta a establecer que tales vicios pueden dar lugar a la reposición del procedimiento notificador de la orden de visita, más no a la nulidad de esta, en lo que corresponde al primero de los criterios adoptados, resulta evidente que al decretarse la inexistencia de un acto de molestia que comprende el ejercicio de facultades de comprobación por parte de autoridad administrativa, lo que acontece en realidad es que tal desarrollo de la potestad comprobatoria no ha tenido lugar.

Dicha circunstancia, como se deduce, en virtud de la duración de los juicios contenciosos administrativos y en mayor medida, al ejercicio cerca del plazo para que fenezca la posibilidad de ejercer la revisión a un contribuyente determinado llevaba al impedimento para las autoridades fiscales de llevar a cabo de nueva cuenta el procedimiento administrativo en la persona del contribuyente, pues el plazo de caducidad se había configurado.

El criterio jurisdiccional prevaleciente impedía entonces iniciar facultades a los particulares que hubieran obtenido la nulidad de una resolución en los casos reseñados con motivo de la interposición del medio de defensa, si los cinco años a que se refiere el numeral 67 del Código Fiscal Federal había transcurrido.

Empero, debe señalarse que en el ánimo administrativo existía el lógico razonamiento en el sentido de que estando de por medio la interposición de un medio de defensa intentado en contra de determinada resolución, evidentemente ello era un obstáculo para el ejercicio de facultades, esto es, la autoridad no podía actuar en la esfera domiciliaria o de revisión en sus oficinas en los papeles del contribuyente, por la simple razón de que cualquier acción en ese sentido lleva a la conclusión de que mientras no se decida una controversia, el derecho u obligación discutida no encuentra razón legal.

De ahí que la autoridad se encuentre en aptitud de actuar únicamente una vez que el litigio ha terminado con una sentencia definitiva, y esta parálisis provocada por el juicio en trámite incorrectamente era computada por los órganos jurisdiccionales si fuera el caso de una nueva determinación administrativa.

Así, el criterio adoptado recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Nación es el siguiente:⁵¹

“ CADUCIDAD EN MATERIA FISCAL. SE SUSPENDE EL PLAZO CUANDO SE HACE VALER CUALQUIER MEDIO DEFENSA, INDEPENDIEMENTE DEL SENTIDO DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAIGA. El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación señala, en el cuarto párrafo de su fracción IV, que el plazo establecido en dicho artículo para que opere la caducidad de las facultades de las autoridades fiscales para determinar omisiones e imponer sanciones, no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de la misma ley, o cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio. En esta segunda hipótesis la suspensión opera con la sola interposición del medio de defensa, es decir, con independencia de lo que se resuelva en el recurso administrativo o juicio; ello, atendiendo a que la norma en comento no condiciona su actualización a lo que resuelva el órgano jurisdiccional. Por tal motivo si la ley no distingue, no es dable hacerlo al juzgador y, en consecuencia, lo que debe corroborarse en los casos en que se alegue la suspensión del plazo de caducidad de las facultades legales de comprobación de las autoridades fiscales, será comprobar la existencia del medio de defensa y computar el término de cinco años excluyendo el tiempo de suspensión que se haya generado por la interposición del recurso o juicio respectivo. Lo anterior, en virtud de que la suspensión implica que el período transcurrido hasta antes de que acontezca el evento suspensor no se pierde sino que se acumula al que transcurra una vez extinguido el señalado evento”.

5.- Prescripción.

En ordenamiento positivo mexicano se entiende la prescripción como el “medio de adquirir bienes (positiva) o liberarse de obligaciones (negativa) mediante el transcurso del tiempo y bajo las condiciones establecidas en la ley”.⁵²

En efecto, dicen así los artículos 1135 y 1136 del Código Civil Federal:

⁵¹ Tesis de Jurisprudencia número 2ª./J.42/2001, localizable en la Novena Época, Segunda Sala Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XIV, septiembre de 2001, página 465.

⁵² De Pina y Larrañaga. Op. Cit., pág. 392.

“ Artículo 1135.- Prescripción es un medio de adquirir bienes o de liberarse de obligaciones, mediante el transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas por la ley”.

“ Artículo 1136.- La adquisición de bienes en virtud de la posesión, se llama prescripción positiva; la liberación de obligaciones, por no exigirse su cumplimiento, se llama prescripción negativa”.

De donde se tiene la existencia de dos formas de prescripción: la prescripción adquisitiva y la prescripción liberatoria o negativa. La prescripción adquisitiva se distingue como un medio para adquirir determinados bienes. Por otra parte, el contenido de la prescripción liberatoria es la extinción de una obligación, generalmente una deuda y por ende, del derecho del acreedor a hacerla efectiva.

Así, para la configuración de la prescripción se requiere la reunión de dos elementos esenciales:

- a) El simple transcurso del tiempo, y
- b) El cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva.

En el campo tributario, “la prescripción ha de entenderse como sanción a la extemporaneidad en la gestión de cobro de parte de la autoridad, no basta que a la autoridad le asista el derecho de crédito y por ende que se halle habilitada con los poderes necesarios, para hacerlo efectivo, sino que es menester que su ejercicio acaezca dentro de un horizonte temporal tolerable por el legislador, fuera del cual se entiende que hay decaimiento o perecimiento del interés de parte de la autoridad para gestionar el pago y por ende se libera el sujeto de la obligación de pago”.⁵³

Como puede advertirse, la clase de prescripción que contempla el ordenamiento fiscal mexicano es la prescripción liberatoria.

Establece Arrijo Vizcaíno⁵⁴, que la prescripción en materia fiscal opera como una forma de extinguir dos clases de obligaciones, que son:

- “ a) La obligación a cargo de los contribuyentes de pagar tributos o contribuciones, y
- b) La obligación a cargo del fisco de devolver a los contribuyentes las cantidades a éstos últimos que le hayan pagado indebidamente o las cantidades que procedan conforme a la ley; en este último caso se encuentra, por ejemplo, el impuesto al valor agregado, en el que, no obstante que haya un pago de lo indebido, procede, bajo ciertas

⁵³ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 255.

⁵⁴ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pág. 545.

condiciones, que le sea devuelto al contribuyente el importe del impuesto que hubiere pagado”

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, estatuye la figura de la prescripción en los siguientes términos:

Artículo 146.- El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto de la existencia del crédito. Se considera gestión de cobro cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución en los términos del artículo 144 de este Código, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

De lo anterior, se concluye claramente que la prescripción es un instrumento extintivo de las obligaciones fiscales, tanto a cargo de los contribuyentes como de las autoridades hacendarias, por el simple transcurso del tiempo y mediante la satisfacción de las condiciones que marque la ley.

Al efecto, las notas distintivas que se desprenden del dispositivo citado son:

- a) El plazo que debe transcurrir para que se materialice la prescripción es de cinco años, contados a partir de la fecha de exigibilidad del tributo o contribución.
- b) Igualmente, tratándose de devolución de impuestos o de pago de lo indebido, rige el mismo lapso de tiempo a fin de solicitar el reembolso del saldo o pago enterado en forma ilegal.
- c) La figura jurídica en cuestión libera al contribuyente de la obligación de pago, en tanto que es un medio de extinción de obligaciones a su cargo.

Según Germán Escobar Ramírez,⁵⁵ es posible distinguir dos momentos a partir de la determinación de las contribuciones, en que corre el plazo de prescripción:

El primero corresponde a la determinación por el sujeto pasivo o responsables solidarios:

⁵⁵ Escobar Ramírez, Germán. Op. Cit., pág. 174.

“ Si la obligación de determinar y liquidar las contribuciones corresponde hacerla a los sujetos pasivos o responsables solidarios, el pago lo harán en la fecha en que señalen las disposiciones fiscales mediante declaración provisional o definitiva; pero si aquéllas no presentan dichas declaraciones la Secretaría de Hacienda y Crédito Público procederá en los términos que establece el artículo 41 del Código Fiscal de la Federación.

...

De acuerdo con lo anterior tenemos que, cuando las personas no presenten las declaraciones dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales la Secretaría de Hacienda exigirá en forma simultánea o sucesiva, la presentación del documento y, hará efectiva una cantidad igual a la determinada en cualquiera de las últimas declaraciones. En estos casos, si la Secretaría no exige la presentación del documento una vez transcurrido el plazo que tuvo el contribuyente para hacerlo o no hacer efectiva la cantidad, desde ese momento corre la prescripción y a su vencimiento quedará liberado el contribuyente tanto para determinar, liquidar y presentar la declaración, como para pagar cantidad alguna”.

El segundo momento corresponde, conforme señala el citado autor, a la determinación por la autoridad administrativa:

“ Si las autoridades fiscales corresponde determinar en cantidad líquida la obligación fiscal, la prescripción se inicia después del plazo a que se refiere el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación “

d) Sin embargo, la liberación característica también opera a favor de las autoridades hacendarias para suprimir el deber de reintegrar saldos acreedores o montos pagados indebidamente.

e) La prescripción es susceptible de interrumpirse legalmente a través de dos formas. La primera, con cada gestión de cobro que sea notificada al deudor; y la segunda, por el reconocimiento expreso o tácito por parte del obligado en relación con la existencia del adeudo.

La característica de la inactividad del acreedor (ya sea el fisco o el contribuyente obligado o solidario) de la figura que nos ocupa, se manifiesta en la ausencia de cobro o solicitud de devolución. Esto es, la gestión de cobro pone fin a la inacción del fisco para dar inicio al cómputo del plazo de la prescripción, de la misma forma que el reconocimiento expreso o tácito tienen el mismo efecto.

Sin embargo, es importante establecer que un elemento indispensable para la configuración o no de la prescripción, consiste en la legal notificación del requerimiento de pago con el que se intenta obtener el pago de el adeudo fiscal a cargo del obligado.

La siguiente tesis es bastante ilustrativa:

PRESCRIPCIÓN.- NO PUEDEN CONSIDERARSE COMO GESTIONES DE COBRO LAS ACTUACIONES DE LA AUTORIDAD QUE NO SON DEBIDAMENTE NOTIFICADAS AL PARTICULAR.- Atento a lo previsto en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación en vigor, el plazo para computar la prescripción se interrumpe por cada gestión de cobro que realice la autoridad ante el particular, siempre y cuando la misma se haga del conocimiento de este último. En consecuencia, si el particular promueve la nulidad de notificaciones en contra de algún requerimiento de pago que se le efectúe, y ésta resulta fundada, debe concluirse que las actuaciones que se le quisieron dar a conocer no surtieron efecto legal alguno y, por ende, las mismas no podrán servir de base para interrumpir el plazo de prescripción. (30) ⁵⁶

También es interesante destacar el concepto que de exigible, y por ende, del cómputo del plazo sostiene el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tratándose de créditos impugnados a través de medio de defensa.

PRESCRIPCIÓN.- INICIA EL TERMINO RESPECTIVO A PARTIR DE LA FECHA EN QUE EL PAGO PUEDE EXIGIRSE LEGALMENTE.- Conforme a lo dispuesto por el artículo 32 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 1982 y su correlativo del Código Fiscal vigente, el término para computar la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. De lo anterior se desprende que si un crédito fiscal se encontraba impugnado agotándose todas las instancias posibles hasta el mismo juicio de amparo, estando en todo tiempo debidamente garantizado, tales circunstancias impedían que su pago fuera legalmente exigible, en cuya razón no es sino hasta que se notifica a la autoridad la resolución al último medio de defensa, y dicha resolución es favorable a la autoridad, que puede exigirse en forma legal el pago iniciándose en ese momento el término para computar la prescripción.(IV) ⁵⁷

f) La figura de la prescripción puede hacerse valer como excepción o solicitar sea declarada ésta por la autoridad, así como en una tercera posibilidad, ser establecida por la autoridad como oposición a la obligación de devolver contribuciones.

⁵⁶ Revisión No. 899/86.- Resuelta en sesión de 10 de junio de 1987, por mayoría de 6 votos y 1 más con los resolutivos.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Mario Bernal Ladrón de Guevara. Tesis: II-TASS-10009, pronunciada por el Pleno del TFE, visible en la R.T.F.F.: Año VIII. No. 90. Junio 1987, Segunda Época, página 1036.

⁵⁷ Juicio No. 232/85.- Sentencia de 15 de noviembre de 1985, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Jaime Martínez Franco.- Secretario: Lic. Juan Francisco Tapia Tovar. Tesis: II-TASR-IX-706, dictada por la Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey), consultable en la R.T.F.F.: Año VII. No. 73. Enero 1986, Segunda Época, página 631.

En efecto, en el caso de que las autoridades hacendarias intenten el cobro de un crédito fiscal determinado y exigible, el interesado puede oponer a través del recurso administrativo interpuesto ante las propias dependencias fiscales o bien, haciendo valer el juicio de nulidad en contra del acto que pretenda el entero del monto del adeudo.

Correlativamente, las autoridades fiscales con motivo de la solicitud de devolución de contribuciones o pagos enterados en forma indebida, pueden en forma antagónica rechazar la pretensión del particular oponiendo para ello la materialización de la prescripción.

Finalmente, en el evento de que la inactividad de la autoridad en la gestión de pago de un crédito fiscal determinado y exigible, alcance un lapso mayor a cinco años, el particular puede ocurrir ante las autoridades fiscales a fin de obtener mediante la solicitud orientada a ese sentido, la declaratoria de prescripción del adeudo de que se trate.

6.- Pago en parcialidades.

Señala De Pina Vara en su Diccionario de Derecho, que el pago consiste en “el cumplimiento normal de una obligación civil”.⁵⁸ Esta es la acepción más general del concepto, que implica necesariamente la satisfacción de un deber determinado y con ello, la extinción de la obligación contraída.

Sin embargo, en el caso del pago de contribuciones, la acepción se desdobra en dos vías: su aspecto jurídico y el contenido económico. Si bien la idea general de pago de tributos tiende a hacer coincidente la entrega de una prestación monetaria con el cumplimiento de una obligación específica, no siempre sucede así, atendiendo a la clara significación que el pago conlleva jurídicamente hablando.

Así, en el caso de los deberes formales de los obligados tales como su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, la manifestación de aumentos o disminución de obligaciones fiscales o cambio de domicilio de presentación de declaraciones informativas, llevan consigo todas ellas la necesidad de dar cumplimiento a tales deberes a fin de extinguir la obligación correspondiente. Cargas que por otra parte están sujetas a sanciones en caso de que las mismas no sean ejecutadas cuando la hipótesis legal constriñe al destinatario a efectuarlas.

Evidentemente, el contenido económico de la obligación tributaria se encuentra circunscrita a lo que la ley señale al efecto, siendo el caso más común que la misma sea satisfecha en numerario.

En ambos casos, considerando la acepción jurídica o económica corresponderá al objeto del pago la determinación en un sentido. Sergio F. De la Garza, establece así este concepto:⁵⁹

“ El objeto del pago es la realización de la prestación en que consiste la obligación tributaria. En las obligaciones tributarias sustantivas el objeto es la entrega de una cantidad de dinero o

⁵⁸ De Pina y Larrañaga. Op. Cit., pág. 373.

⁵⁹ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 588.

de otros bienes en especie. En cambio, en las obligaciones tributarias formales, el objeto es la realización de un hecho positivo o de un hecho negativo, que puede ser una simple abstención o una tolerancia.

El objeto del pago está sujeta a los siguientes principios:

A) Principio de identidad, por virtud del cual ha de cumplirse la prestación que es objeto de la obligación tributaria y no otra. Si la deuda fiscal es de dinero, el deudor no podrá liberarse entregando otra clase de bienes.

B) Principio de integridad, por virtud del cual la deuda no se considera pagada sino hasta que la prestación ha quedado totalmente satisfecha. Mientras la deuda no esté totalmente pagada se sigue generando la obligación accesoria del pago de intereses moratorios (recargos) por las cantidades insultas, y la deuda se considera incumplida para efectos del procedimiento coactivo de cobro.

C) Principio de indivisibilidad, por virtud del cual el pago no podrá hacerse parcialmente sino en virtud de convenio expreso o de disposición de la Ley.

Ahora bien, existen diversas modalidades de pago, entre las cuales se pueden señalar las siguientes:

a) Pago liso y llano de lo debido. Corresponde al entero correcto por parte del contribuyente de las cantidades adeudadas al fisco. Se trata de aquéllos casos en los que el obligado cumple oportuna y adecuadamente con los deberes y obligaciones establecidas en los dispositivos fiscales.

b) Pago de lo indebido. Hipótesis en la cual se entera a las autoridades hacendarias una cantidad mayor a la adeudada. El pago hecho de esta manera deriva generalmente de un error de hecho o de derecho. El primero tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que entere un monto superior al debido.

Por otro lado, el error de derecho como causa del pago en mayor cantidad a la que corresponde, nace de la aplicación o interpretación equivocada que efectúa el obligado de la ley fiscal.

c) Pago en garantía. Por esta modalidad, el contribuyente pone en resguardo el cumplimiento de la obligación tributaria, en el evento de que en un determinado momento sea coincidente la circunstancia en que se coloque el obligado con lo previsto en la ley.

d) Pago provisional. Esta clase de pago deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte de la autoridad hacendaria. A lo largo del ejercicio fiscal, el contribuyente realiza diversos pagos presentando al final del mismo, una declaración anual en la que se desprenderá su situación fiscal ajustada a la realidad.

e) Pago extemporáneo. Es aquél que se efectúa fuera del plazo legal para ello. Es espontáneo, si se realiza sin mediar gestión de autoridad, debiéndose pagar los recargos correspondientes. Es a requerimiento en caso contrario, y también por contra, debe pagarse las multas respectivas.

f) Pago en parcialidades. El artículo 66 del Código Fiscal de la Federación concede a la autoridad hacendaria la facultad de autorizar el pago de contribuciones fuera de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales.

La figura en cuestión se encuentra sujeta a los siguientes puntos distintivos:

1) Procederá respecto de cualquier contribución, excepto contribuciones de comercio exterior; las retenidas, trasladadas o recaudadas; contribuciones que debieron enterarse en el ejercicio en curso o en los seis meses anteriores a aquél en que se solicite la autorización.

2) El beneficio se encuentra sometido a la autorización de la autoridad fiscal, aunque mediante reglas de carácter general es posible presentar un simple aviso. Debe tenerse presente que en ambos casos el obligado efectúa un reconocimiento de un adeudo específico y determina su monto manifestándolo de tal manera a la autoridad.

3) El plazo límite para efectuar pagos bajo esta modalidad es de cuarenta y ocho meses.

4) La concesión de la facilidad implica la actualización del saldo insoluto y la aplicación de recargos por prórroga para cada parcialidad, así como recargos por mora para el caso de incumplimiento en el entero de los pagos parciales.

5) Para acceder a este beneficio es necesario otorgar garantía de acuerdo a lo establecido en el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación.

6) La autorización concedida será revocada si suceden cualquiera de los siguientes supuestos:

- ◆ No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía.
- ◆ El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- ◆ El contribuyente deje de pagar tres parcialidades.

Una problemática ya superada a la fecha derivó de lo establecido en el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, en tanto prevé que “tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación”.

La anterior disposición fue interpretada en un primer momento por los tribunales judiciales en el sentido de imponer dos obligaciones fundamentales a la autoridad fiscal:

a) Notificar una determinación de contribuciones, ya sea hecha por la autoridad o por el propio contribuyente.

b) Conceder un plazo de cuarenta y cinco días para que el obligado entere el monto del crédito o impugne en su caso la determinación.

Sin embargo, tal estimación soslayaba el hecho de que el sistema de tributación mexicano se sustenta en la autodeterminación de contribuciones por parte de los contribuyentes establecido en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, de donde se sigue que ante tal situación, el título ejecutivo constituido por la liquidación hecha por el administrado hace innecesaria el acto notificadorio, y dado que la exigibilidad se rige por lo dispuesto por el artículo 151 del propio Código Tributario, no se requiere la espera de cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que se le dio a conocer.

La siguiente tesis jurisprudencial da cuenta del criterio adoptado finalmente:⁶⁰

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. NO ES NECESARIO QUE PREVIAMENTE AL REQUERIMIENTO DE PAGO EXISTA DETERMINADO Y NOTIFICADO UN CRÉDITO FISCAL, CUANDO EL CONTRIBUYENTE SE AUTODETERMINÓ E INCUMPLIÓ CON EL PAGO EN PARCIALIDADES. La determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, conforme al Código Fiscal de la Federación, en principio corresponde hacerla a los contribuyentes enterando su importe mediante declaración correspondiente en las fechas que la propia ley establece; otra forma es, mediante la determinación que hace la autoridad hacendaria al ejercer sus facultades de comprobación emitiendo la liquidación correspondiente, la que necesariamente y por mandato de ley deberá dársele a conocer al contribuyente para que se pague o garantice dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación. Ahora bien, si el crédito que originó el procedimiento administrativo de ejecución instaurado contra la quejosa, no fue determinado por la autoridad en el ejercicio de sus facultades, sino que fue determinado por la propia contribuyente al presentar el aviso de opción para el pago de la deuda en parcialidades, resulta evidente que no existe obligación para que la autoridad hacendaria cumpla con las formalidades previstas en los artículos 144 y 145 del Código Fiscal de la Federación, ya que no era necesario que dicha autoridad le diera a conocer previamente el crédito a su cargo, cuando la misma contribuyente se lo había autodeterminado, y por lo mismo no existe razón legal para obligar a la autoridad a esperar cuarenta y cinco días para

⁶⁰ Tesis de jurisprudencia XIV.2o. J/27, pronunciada por el Segundo Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito, consultable en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XIV, Agosto de 2001, página 1081.

exigir su pago, ya que tratándose de la omisión en el pago de parcialidades, al actualizarse el supuesto de incumplimiento, procedía válidamente el requerimiento de su pago.

7.- Condonación.

La condonación en materia fiscal tiene su ancestro civil en la figura de la remisión de la deuda establecido en el artículo 2209 del Código Civil Federal:

“ Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe”.

“ Artículo 2210.- La condonación de la deuda principal extinguirá las obligaciones accesorias; pero la de éstas dejan subsistentes la primera”.

La figura de la condonación supone el perdón o la liberación de un determinado deber que el acreedor concede al obligado, por circunstancias o motivos que el destinatario del adeudo establezca.

Al efecto, dice Arrijo Vizcaíno:

La condonación “ consiste en la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual las autoridades fiscales perdonan a los contribuyentes el cumplimiento total o parcial de sus obligaciones fiscales, por causas de fuerza mayor tratándose de cualquier tipo de contribución, o bien por causas discrecionales tratándose de multas”⁶¹

En el ordenamiento fiscal tal figura se encuentra establecida en los artículos 39 fracción I y 74 del Código Tributario:

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

“ Artículo 39.- El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

I.- Condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

... “

⁶¹ Arrijo Vizcaíno, Adolfo. Op. Cit., pág. 543.

- ◆ Multas firmes. Sólo son condonables las sanciones pecuniarias que tengan el atributo de la firmeza, lo que implica que haya expirado el plazo para su impugnación y no se haya hecho, que habiendo agotado todos los medios de defensa la resolución final haya sido adversa al sancionado o que no se halle sometida a un régimen de revisión obligatoria por parte de la propia autoridad hacendaria. De ello se desprende que la condonación se reserva como la única y última alternativa.
- ◆ Discrecionalidad. La potestad condonatoria es técnicamente un poder discrecional en la medida que su ejercicio queda al arbitrio de su titular.
- ◆ Habilitación jurídica. Compete el ejercicio de tal poder a la Secretaría de Hacienda por conducto de sus órganos debidamente habilitados para ello.
- ◆ No impugnable. Dado el carácter graciable del acto condonatorio no es posible jurídicamente que cause su negativa o concesión parcial un agravio en virtud de que ello nunca implicará una reducción en el ámbito patrimonial jurídico del sancionado.

Evidentemente, sólo en el caso de condonación de multas admite el ordenamiento jurídico la solicitud correspondiente a las autoridades fiscales

8.- Recurso administrativo.

Los actos de las autoridades fiscales deben satisfacer las condiciones que impone nuestra Carta Magna y las leyes fiscales, de tal suerte que brinden a los particulares las garantías suficientes de que todo acto que se les dirija respeten los derechos consagrados en tales ordenamientos.

Lo anterior no siempre es cumplido, o más bien, pocas veces es llevado a cabo por la administración pública, debido a causas tan disímolas como interpretaciones equivocadas, lineamientos centrales de tipo recaudatorio, falta de profesionalización de los funcionarios encargados e inclusive arbitrariedades, cuestiones cualquiera que sea que hace que surja la legítima potestad del administrado para reclamar el reintegro del derecho violentado a su esfera de derechos.

Serra Rojas, indica que "la revocación administrativa es una manifestación de voluntad de la administración pública, unilateral, constitutiva y extintiva de la vida jurídica, en forma parcial o total, de actos administrativos anteriores constituidos legalmente, fundada en motivos de mera oportunidad, técnicos, de interés público o legalidad"⁶³

⁶³ Serra Rojas, Andrés Op. Cit., pág. 371.

Emilio Margain Manautou define al recurso administrativo “ como todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida”.⁶⁴

Gabino Fraga dice al respecto que “constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.⁶⁵

Martínez López señala que “se entiende por recurso administrativo, la gestión del particular para que la autoridad fiscal distinta de la que emitió la resolución, la revoque o modifique en su favor”.⁶⁶

El citado autor agrega:⁶⁷ “ La irrevocabilidad de las resoluciones fiscales está prohibida, por que las autoridades no pueden revocar o modificar sus propias determinaciones en perjuicio de los particulares. El objeto de los recursos administrativos es que autoridad diversa, pero también administrativa, vuelva a conocer de la determinación recurrida, para que la revoque o modifique en atención a las pruebas y alegaciones que el recurrente produzca, para fundar su ilegalidad”.

Como elementos característicos del recurso administrativo Fraga señala los siguientes:⁶⁸

- “ 1. La existencia de una resolución administrativa que afecte un derecho o un interés legítimo del particular recurrente.
2. La fijación en la ley de las autoridades administrativas ante quienes deben presentarse.
3. La fijación de un plazo dentro del cual deba interponerse el recurso.
4. Los requisitos de forma y elementos que deben incluirse en el escrito de interposición del recurso.
5. La fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso, especificación de pruebas, etc.
6. La obligación de la autoridad revisora de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

⁶⁴ Margain Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª. Ed., México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, pág. 167.

⁶⁵ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 435.

⁶⁶ Martínez López, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1ª. Ed. México: Porrúa, 1959, pág. 215.

⁶⁷ Ibidem, pág. 435.

⁶⁸ Fraga, Gabino. Op. Cit., pág. 435.

Por su parte, Sergio F. De la Garza, clasifica los elementos del recurso administrativo en esenciales y propios de su naturaleza.⁶⁹

“ Los elementos esenciales son:

- a) Una ley que establezca el recurso;
- b) Un acto administrativo contra el que se promueva el recurso;
- c) La autoridad administrativa quien debe tramitarlo y resolverlo;
- d) La afectación de un derecho o un interés jurídico del recurrente, y
- e) La obligación de la autoridad de dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Los elementos de su naturaleza son:

- a) Plazo para la interposición del recurso,
- b) Formalidades que deben aparecer en el escrito de interposición del recurso;
- c) Fijación de un procedimiento para la tramitación del recurso;
- d) Pruebas, y
- e) Posible suspensión y requisitos de ella.

Margaín Manautou señala las ventajas y desventajas de este medio de defensa.⁷⁰

Ventajas:

“ a) Es un eficaz control de legalidad de la actuación de la autoridad administrativa.

Si hay incompetencia de autoridad, omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, vicios del procedimiento que afecten las defensas del articular si se dictó en contravención de la disposición aplicable o se dejó de aplicar la debida,

⁶⁹ De la Garza González, Sergio F. Op. Cit., pág. 806 a 810.

⁷⁰ Margaín Manautou, Emilio. EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MÉXICO. 3ª. Ed., México: Porrúa, 1995, pág. 18.

corregir el desvío de poder en que ha incurrido la autoridad cuyo acto se reclama.

b) El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa lavar en casa "la ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarían a la misma administración de ser llevadas ante el Tribunal.

c) Permite a la autoridad administrativa conocer en la inconformidad, de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley que quizás no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibirá será mayor que la que pudiera tener la resolución administrativa que diera la razón al recurrente.

d) El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.

e) Al actuar el recurso como un "cedazo", se depuran los casos para la defensa y se evita, además, un recargo a las labores de los tribunales.

f) Para el particular si le asiste la razón, será más expedita la justicia administrativa.

Como desventajas se señalan:

a) Muchos funcionarios de la administración pública piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

Como consecuencia, el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo pues desconfía de la justicia administrativa, ya que lo está obligando a inconformarse ante ella misma, por lo que califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener derecho a acudir ante los tribunales.

b) Las decisiones importantes, por regla general se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo, se sabe, de antemano, que la resolución recurrida se confirmará, es decir, la autoridad emisora sabe que su acto será recurrido y busca con su

superior jerárquico, cómo evitar errores o precisar posibles argumentos que lo nulifiquen.

c) El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar lo más posible la solución del caso.

Aún y cuando el recurso administrativo carece de la rigidez técnica del juicio contencioso administrativo, a mi entender, no puede negársele a este medio de defensa la importancia técnica que posee sin duda alguna.

En efecto, cuestiones tales como el señalamiento adecuado de los conceptos de impugnación, la ampliación del recurso administrativo, el desahogo de las pruebas requiere necesariamente del promovente de algún conocimiento de las disposiciones legales regulatorias del recurso que le permita plantear y proseguir su secuela en adecuados términos.

Igualmente, el resolutor se encuentra obligado necesariamente a la adecuada aplicación de los preceptos que conforman el procedimiento administrativo y al estudio y decisión de si las normas aplicadas por la autoridad emisora de la providencia se ajustó a derecho.

Las razones anteriores llevarían al funcionamiento pleno de la figura jurídica que nos ocupa como medio de control administrativo; sin embargo, el desconocimiento de cuestiones técnicas por parte de los promoventes del recurso administrativo, así como, elementos propios de la rigidez administrativa, tales como lineamientos recaudatorios que tienden a confirmar las determinaciones ilegales, o e su caso, la decisión de dictar la resolución en dicho sentido por el temor a contravenir normativa interna que de pie a observaciones o sanciones, incluso la destitución bajo la modalidad de "renuncia", ha desvirtuado el medio de defensa al grado de resultar casi obsoleto.

Sin embargo, un paso más allá de eliminar el carácter obligatorio del recurso administrativo, lo constituyen las reformas al Código Fiscal de la Federación introducidas a partir del año de 1997, relativas a la aptitud legal del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de analizar la resolución administrativa impugnada en recurso administrativo, cuando se impugne en juicio fiscal el proveído que puso fin a dicho medio de defensa.

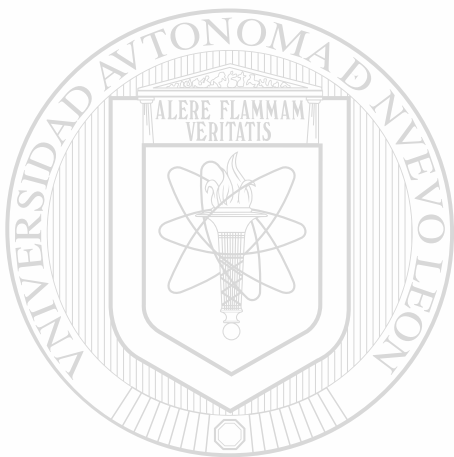
Dice así el mencionado precepto:

" Artículo 197.-

...
Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso".

En mi opinión, la introducción de tal disposición no hace sino reconocer la parcialidad con la que actúa la administración fiscal, en términos generales, al conocer de los recursos administrativos ante ella planteados, cualquiera que sea la razón para ello, no existiendo mejor medio para controlar la actuación de la propia autoridad en la resolución de dichas instancias que la posibilidad de que sean analizados por una autoridad jurisdiccional y en su caso, sean anulados por no haberse dictado en contravención a los preceptos legales.

La forma que considero más adecuada para impulsar el correcto funcionamiento de tal medio de impugnación como medio de control administrativo, es justamente que ésta sirva como auténtica vía de autocontrol de la administración tributaria, lo que no se logra si se evita actuar con honestidad, imparcialidad y respetando plenamente los derechos de los administrados.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

II.- LA CONSULTA FISCAL.

1.- Resoluciones fiscales. Generalidades.

El régimen jurídico que regula las resoluciones expedidas por las autoridades fiscales se encuentra conformado en primer término por el marco constitucional que envuelve a todo el ordenamiento legal mexicano.

El artículo 38, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, recoge el mandato de la ley suprema e impone a la autoridad hacendaria expedir sus resoluciones con las siguientes condiciones de legalidad:

a) Constar por escrito.

El sistema jurídico en nuestro país privilegia la escritura antes que la oralidad, por lo que acorde con dicho método la legislación fiscal establece expresamente la forma escrita para la emisión de las resoluciones por parte de la autoridad fiscal.

b) Señalar la autoridad que lo emite.

Competencia, señalan De Pina y Larrañaga⁷¹, "es aquella parte de la potestad jurisdiccional que está legalmente atribuida a un órgano judicial determinado frente a una cuestión determinada".

La obligación en cuestión que impone el numeral 38 del Código Tributario, se encuentra íntimamente ligada con el concepto de competencia que se acaba de señalar, en tanto que en concordancia con el artículo 16 de nuestra Carta Magna, todo acto de molestia debe ser expedido por autoridad competente para ello.

De tal exigencia, surge el imperativo de señalar en la resolución administrativa la autoridad que lo emite, puesto que tal precisión da certeza al destinatario del acto si el órgano administrativo se encuentra identificado con aquél al que corresponde ejercer determinada función llevada a cabo en el acto administrativo.

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

Cabe hacer mención de la definición que el maestro Ignacio Burgoa,⁷² en su libro titulado Garantías Individuales, Editorial Porrúa, Vigésimo Primera Edición, páginas 594 y 595, proporciona sobre la fundamentación y motivación del acto autoritario.

"La fundamentación legal, consiste en que los actos que originen el acto de molestia de que habla el artículo 16 constitucional, deben basarse en una disposición normativa general, es decir, que ésta provea la situación concreta para lo

⁷¹ De Pina y Larrañaga. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 13ª. Ed., México: Porrúa, 1979, pág. 88.

⁷² Burgoa, Ignacio. GARANTÍAS INDIVIDUALES. 21ª. Ed., México: Porrúa, 1990, pág. 594 y 595.

cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice."

"La motivación de la causa legal del procedimiento implica que, existiendo una norma jurídica, el caso o situación concretos respecto de los que pretende someter el acto autoritario de molestia, sean aquellos a que alude la disposición legal fundatoria, esto es el concepto de anulación empleado en el artículo 16 constitucional indica que las circunstancias y modalidades del caso particular encuadran dentro del marco general correspondiente establecido por la ley."

En mi opinión, este es el requisito fundamental de las resoluciones administrativas, en tanto que engloba a los demás. Así por ejemplo, la falta de fundamentación de la competencia trae consigo además del incumplimiento de éste última condición específica, la ausencia de sustento jurídico de la actuación del funcionario (falta de fundamentación).

En el mismo sentido, la falta o aplicación errada de un dispositivo legal, o la carencia de adecuación del hecho acaecido con el supuesto jurídico aplicado, deviene en la insatisfacción del requisito de fundamentación y motivación, lo mismo en lo sustancial que durante un procedimiento administrativo determinado.

d) Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que vaya dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

El artículo 16 Constitucional, como se señaló anteriormente, estatuye la garantía de legalidad a favor de los gobernados, de entre cuyos elementos, la expedición por funcionario debidamente facultado por la ley para emitir un acto que invada la esfera jurídica de un particular es de suma importancia en la materia administrativa fiscal.

El Código Fiscal Federal recoge la prerrogativa constitucional y sanciona su incumplimiento con la nulidad de la resolución emitida en contravención a dicho mandamiento, tal y como lo dispone en su artículo 238 fracción I.

Dionisio J. Kaye,⁷³ señala como características de las resoluciones de las autoridades en materia fiscal las siguientes:

..."

1°. Deben examinar todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto.

⁷³ Kaye, Dionisio J. DERECHO PROCESAL FISCAL. 3ª. Ed., México: Themis, 1991, pág. 140.

2°. Debe expresar con toda claridad los actos o procedimientos sobre los que se resuelve, así como de las pruebas que se hubieren rendido por el interesado o de las solicitadas por la autoridad (motivación).

3°. Deben fundarse en derecho, es decir, deben mencionar los preceptos y consideraciones jurídicas aplicables, tanto legales como doctrinarias en las que se apoye; dichos preceptos deben ser precisamente los que prevean la situación a la que se aplican.

A) Atributos de las resoluciones fiscales.

A las resoluciones administrativas le son inherentes determinados atributos que básicamente son:

Presunción de legalidad. Esta condición de las resoluciones de naturaleza fiscal forma parte de los privilegios del fisco, y significa en esencia, que las tales providencias se tienen por legalmente emitidas hasta que el particular afectado demuestre su invalidez. Así, se presume que el acto administrativo se ha producido en armonía con el orden jurídico y por ello, se encuentra en aptitud de desplegar todos sus efectos jurídicos.

La presunción de legalidad está fundada en la existencia de un expediente formado por la actuación de la autoridad previamente a la expedición de la resolución; y además, por el presupuesto de que los datos que la autoridad haya recogido durante el procedimiento son apreciados racionalmente, sin viso de arbitrariedad y con el fin exclusivo de aplicar la ley de forma exacta, puesto que se encuentra ausente en ella el interés propio, y sí por el contrario, está presente el de la colectividad.

Sin embargo, la presunción de la que se habla no es absoluta, sino que pertenece a la categoría de aquéllas que admiten prueba en contrario. Ello parte de dos supuestos fundamentales que se desprenden del numeral 68 del Código Fiscal de la Federación. Dice así dicho dispositivo:

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

El primero se basa en el hecho de que la presunción de legalidad se encuentra basada en la apreciación racional de los elementos objetivos que tiene a la vista la autoridad al momento de resolver una situación jurídica concreta.

Es claro entonces que si es el caso que la dependencia resolutora no tenga a la mano elementos específicos que le permitan apreciar ciertos detalles que conlleven a la no materialización del supuesto legal en la que autoridad sustenta una determinación, por ejemplo, y si con posterioridad, en juicio contencioso administrativo, aquéllos son aportados por el interesado, tal liquidación será desestimada justamente por haberse acreditado la indebida estimación que le sirve de apoyo.

El otro supuesto a que se alude, tiene que ver con la obligación en materia de prueba. Martínez López señala “La misma presunción no puede destruir el principio general de derecho de que incumbe la prueba a quien afirma”.⁷⁴

El artículo 68 del Código Fiscal de la Federación también previene el deber para la autoridad administrativa de demostrar los hechos que sustenten el acto o resolución cuestionada por el particular cuando sean negados lisa y llanamente por éste, a menos que tal negativa implique la afirmación de otro hecho.

Como se ha señalado, lo anterior es congruente con el sistema de cargas procesales en materia de pruebas, esto es, si la carga de la prueba “representa el gravamen que recae sobre las partes de facilitar el material probatorio necesario al juez para formar su convicción sobre los hechos alegados por las mismas”,⁷⁵ en materia fiscal se sigue a fin de cuentas la regla general de que quien afirma está obligado a probar, aunque a priori, se encuentra la legalidad de la resolución atacada.

Es interesante el señalamiento que De Pina hace respecto a la distribución de la carga de la prueba.⁷⁶

“...” La carga de la prueba no puede depender de la circunstancia de negar o afirmar un hecho sino de la obligación (interés o necesidad, según nosotros) que tiene de demostrar el fundamento de cuanto se pretende en juicio, dado que ninguna demanda ni excepción alguna puede prosperar en juicio si no se demuestra. El principio, por tanto, debe formularse de este modo: quienquiera que sienta como base de su demanda o excepción la afirmación o la negación de un hecho, está obligado (interesado) a suministrar la prueba de la existencia del hecho, toda vez que sin esta demostración la demanda o la excepción no resulta fundada y el juez no puede admitir demandas o excepciones infundadas”.

La calidad de irrevocabilidad de las resoluciones fiscales. Esta característica de las resoluciones administrativas encuentra su sustento en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, respectó a que nadie puede ser privado de lo que tiene dentro de su esfera de derechos sino mediante juicio ante la autoridad judicial en virtud de mandamiento de autoridad competente. ®

En efecto, la decisión en cuanto a que una resolución administrativa deba ser revocada, no compete a las propias autoridades fiscales, aún cuando ésta sea contraria a la ley, por virtud a lo que establecen los preceptos constitucionales antes precisados.

Ello es más notorio, si consideramos que la autoridad fiscal no puede constituirse en juez y parte, para declarar que un acto es ilegal o si este ha constituido una situación jurídica, puesto que además, habría de aceptarse la privación de derechos por resolución administrativa y no por sentencia de órgano jurisdiccional.

⁷⁴ Martínez López, Luis. Op. Cit., pág. 153.

⁷⁵ De Pina y Larrañaga. Op. Cit., pág. 295.

⁷⁶ Ibidem.

Sin embargo, debe señalarse que un elemento determinante respecto a la irrevocabilidad de las resoluciones fiscales lo constituye el perjuicio a los particulares. En ese contexto, las notas antes expuestas valen para las providencias que adoptan un sentido favorable a los destinatarios de las mismas.

Dicha disposición, empero, no atañe a las determinaciones que resultan desfavorables a los interesados, en tanto aquí no se encuentra presente el componente del perjuicio que la autoridad cause al privar de efectos jurídicos a un proveído ilegal.

En opinión de Jiménez González,⁷⁷ estos son las piezas que integran la característica de irrevocabilidad de las resoluciones fiscales:

- ♦ “ Actos declarativos de derechos o favorables o de condena o desfavorables.

Se arranca de tal distinción para articular el distinto régimen jurídico del retiro o modificación del acto administrativo dependiendo que pertenezca a una u otra categoría. El acto administrativo será favorable o desfavorable en la medida que incorpore derechos al administrado que antes de él éste no tuviera o bien que restrinja su esfera jurídica.

- ♦ Revocabilidad del acto desfavorable. Irrevocabilidad del acto favorable.

Tratándose de actos desfavorables o de condena, como los denomina la doctrina, se postula por vía de principio general el de su revocabilidad o modificabilidad incondicional por cualquier causa o motivo, bien por razones de oportunidad o de ilegalidad, siempre que no sea “in peius”, es decir que no signifique tal cambio un empeoramiento en la situación del administrado.

Tal principio reconoce de excepciones cuando de acudirse a la revocación se entraría en pugna con otros principios que postulan lo contrario para supuestos específicos.

Una sanción pecuniaria en materia tributaria constituye un ejemplo de acto desfavorable, por ende no existe reserva jurídica alguna a que la autoridad hacendaria retire tal acto mediante la revocación correspondiente o bien la modifique a condición que ello no implique su acrecentamiento.

El acto favorable o declarativo de derechos en principio es inmodificable en forma unilateral e irrevocable sin importar si se aducen razones de ilegalidad, es decir no obstante que el acto acuse motivos manifiestos que evidencian su invalidez.

⁷⁷ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 375.

◆ **Legalidad versus seguridad jurídica.**

La fórmula arbitrada por la doctrina para dar solución a los supuestos del acto declarativo de Derechos y las vías para su eventual modificación o retiro de la vida jurídica ha implicado una vía de compromiso entre las exigencias de la legalidad y las de seguridad jurídica.

Tal solución prescribe que el acto administrativo favorable es modificable o retirable de la vida jurídica cuando acuse un motivo de invalidez, de esa manera se satisface la exigencia de legalidad, de depurar los actos ilegales de cara al orden jurídico al que se ven sometidos, pero a condición que ello se haga fuera de los cauces amparados por la autotutela administrativa y sólo acudiendo a la fórmula procesal como institución básica de la tutela judicial, con lo que se satisfacen las exigencias de la seguridad jurídica pues sólo será modificable o retirable el acto favorable en la medida que su destinatario haya sido llamado a juicio, oído en el mismo y finalmente vencido.

◆ **La ejecutoriedad del acto administrativo.** El acto administrativo, satisfecho el requisito de su publicidad, despliega una fuerza productora de efectos jurídicos cuya efectividad está en las propias manos de la autoridad administrativa quien dispone de sus propios medios para conseguir su cabal acatamiento, sin requerir para conseguir tal resultado acudir a la tutela judicial. Ello es una prerrogativa de la Administración Pública que da contenido a la denominada autotutela administrativa, de la que no da cuenta el régimen jurídico de derecho privado.

B) Vigencia de las resoluciones fiscales. En términos generales, como se ha dicho, las resoluciones de naturaleza fiscal tienen vocación de perennidad. Sin embargo, algunas disposiciones fiscales limitan los efectos de los proveídos administrativos a determinado lapso de tiempo.

Señala Dionisio J. Kaye que:⁷⁸

... "nuestras leyes fiscales no deberían contener disposiciones que obligaran a los contribuyentes a obtener resoluciones particulares que otorguen autorizaciones, determinen un régimen fiscal distinto al fijado en la ley, se refieran específicamente a deducciones y, en términos generales, creen en favor de un particular o agrupación situaciones jurídicas concretas, pues es tanto como darle a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por un lado, la facultad interpretativa de las leyes fiscales que, compete al Poder

⁷⁸ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág. 142.

Judicial o facultades reglamentarias que también por límites soberanos constitucionales corresponden al Poder Ejecutivo Federal.

...
 ... por razones de seguridad jurídica nuestro más alto y supremo poder legislativo dota a las autoridades administradoras, bajo el esquema de colaboración de poderes, de facultades para regular leyes a través de resoluciones generales, comúnmente conocidas como misceláneas, o para interpretar leyes y crear situaciones jurídicas fiscales particulares a través de resoluciones administrativas.

... entendemos que las resoluciones administrativas, que (por lo dispuesto) por (los) artículos 14 y 16 constitucionales deben estar fundados en ley, tiene que cubrir el mismo período de vigencia de la ley de la cual emanan. En efecto, es de todos sabido que las leyes fiscales especiales rigen en forma anual por ser jurídica y jerárquicamente, reglamentarias de los diferentes aparatos de la Ley de Ingresos de la Federación y tienen la misma vigencia que ésta, así como las resoluciones en dichas leyes fundamentales tienen el carácter de accesorio y deben seguir la suerte principal que es la de la propia ley.

Por otra parte y en virtud de que la ley puede cambiar, los derechos de los contribuyentes deben concebirse por ejercicio y tomando en consideración los cambios que la ley hubiese sufrido, la motivación puede, en un ejercicio distinto, ser diferente al supuesto tipificado en la ley en base al cual se resuelve y, por tanto, la conclusión es que los particulares deben acudir ante las autoridades administradoras en cada ejercicio a confirmar hacer valer o solicitar la interpretación de los derechos consignados anualmente en las leyes fiscales; jurídicamente no encontramos contra-argumentos que no sean los de legalidad tributaria esbozados al principio de este artículo.

...“

El artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación constituye el mejor ejemplo de las disposiciones fiscales que limitan la vigencia de las resoluciones de las autoridades hacendarias. Este precepto se refiere a resoluciones administrativas en que se verifiquen alguno de los siguientes supuestos:

- a) Deriven de una petición o instancia formulada por el administrado.
- b) Se encuentren dirigidas a un interesado en específico o a una agrupación.
- c) La materia de la resolución lo constituyan impuestos.
- d) Tengan por objeto otorgar autorizaciones o determinar un régimen tributario particular.

La Mag. Georgina Ponce Orizco⁷⁹, establece los requisitos de las resoluciones favorables de la siguiente forma:

... uno de los elementos de las resoluciones favorables que se advierte del texto legal es el carácter individual que éstas deben revestir, esto es, que las resoluciones necesariamente deben dirigirse, de manera concreta, a una persona física o moral.

Otro aspecto que debe tomarse en consideración, para saber si estamos ante la presencia de una resolución favorable, es que ésta conste en un documento emitido por una autoridad administrativa . . .

Ahora bien, no todas las resoluciones de la autoridad que omiten imponer una carga al contribuyente, se convierten, por ese sólo hecho, en favorables; es necesario que contenga un pronunciamiento respecto a sus obligaciones . . .

Cabe señalar que, en algunos casos . . . la resolución administrativa, puede establecer una carga al particular, y sin embargo, ser una resolución favorable, dado que puede conceder algún beneficio concreto e indebido al particular, así como un perjuicio a la colectividad o un menoscabo al interés fiscal de la Federación . . .

No conviene perder de vista, que en ciertos casos, la Ley establece expresamente la naturaleza de algunas resoluciones, como la devolución de cantidades por saldo a favor en las declaraciones de contribuyentes, cuando precisa en su artículo 22, décimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación . . .

De lo anterior podemos concluir que una resolución favorable, susceptible de impugnarse mediante juicio contencioso, debe reunir los siguientes requisitos:

- ◆ Constar por escrito y estar emitido por una autoridad administrativa o fiscal.
- ◆ Ser individualizada.
- ◆ Contener un pronunciamiento sobre la situación fiscal del contribuyente.
- ◆ Conceder algún beneficio al particular.

⁷⁹ Ponce Orozco, Georgina, Mag. " El proceso de lesividad", en TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. Tomo I, pág. 357.

- ◆ Ocasionar un perjuicio a la colectividad o al interés fiscal de la Federación.
- ◆ No estar excluida expresamente por la Ley.

Atendiendo a los anteriores razonamientos . . . proponemos la siguiente definición: resolución favorable es aquella que emite por escrito una autoridad administrativa o fiscal, que dirige a una persona física o moral concreta, y que, al realizar un pronunciamiento sobre su situación fiscal, le conceda un beneficio en menoscabo del interés colectivo o de la Federación, salvo que la Ley le confiera una naturaleza jurídica distinta.”

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha definido con sus criterios la figura jurídica en alusión. Veamos para ello algunos de sus criterios al respecto:

RESOLUCIONES FAVORABLES.- CASO EN QUE SUS EFECTOS NO DEJAN DE AMPARAR A LOS PARTICULARES.- Cuando con motivo de la interpretación de un determinado precepto legal, la autoridad administrativa emite un criterio el cual se ve plasmado en una resolución favorable a un particular, dicho acto será válido hasta en tanto no sea modificado el precepto legal en el cual se fundó y por el contrario, si dicho precepto es modificado substancialmente por una nueva disposición legal, la resolución emitida perderá sus efectos legales, así como cuando la autoridad previo juicio ante el Tribunal solicite su anulación y el Organo Jurisdiccional a través de uno de sus fallos decida su revocación. De aquí que, si a la luz del artículo 4º de la anterior Ley del Seguro Social la autoridad emitió una resolución favorable en el sentido de que determinada persona, por su vinculación a los resultados económicos de la empresa, adquiriría el carácter de patrón y, por ende, ya no se encontraba sujeto a inscripción obligatoria al régimen de seguridad social, es inexacto que a partir del 1º de abril de 1973, en que entró en vigor la nueva Ley, dicha resolución haya cesado de amparar a la empresa promovente, en virtud de que el artículo 12, fracción I, en que actualmente quedó ubicado lo relativo a los sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio, en nada modifica al anterior.(50) ⁸⁰

Revisión No. 317/81.- Resuelta en sesión de 11 de septiembre de 1984, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. José Raymundo Rentería Hernández.

⁸⁰ Tesis II-TASS-6584, pronunciada por el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, consultable en la R.T.F.F., Segunda Época, Año VI. No. 57. Septiembre 1984, pág. 142.

RESOLUCION FAVORABLE.- NO SOLO SE PRODUCE POR CONSULTAS QUE FORMULEN LOS PARTICULARES A LAS AUTORIDADES.- Conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones favorables a los particulares se producen como resultado de las consultas reales y concretas que se presenten a las autoridades; sin embargo, debe considerarse que también constituyen resoluciones favorables aquellos actos, que si bien, no se produjeron en respuesta a una consulta, si fueron el resultado de una instancia, solicitud o petición hecha a un funcionario público revestido de autoridad, y quien la emite en cumplimiento de las funciones y dentro de la esfera de atribuciones oficiales que le fueron conferidas. Por lo anterior, es evidente que si se pronuncia una resolución favorable al contribuyente, aún cuando ésta no provenga de una consulta, para ser anulada, debe ser impugnada por la autoridad ante el Tribunal Fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento en cita. (6)⁸¹

Juicio Atrayente No. 331/93/231/93.- Resuelto en sesión de 6 de noviembre de 1995, por mayoría de 4 votos a favor 1 con los resolutivos y 3 en contra.- Magistrada Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretaria: Lic. Martha Gladys Calderón Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 6 de noviembre de 1995)

RESOLUCION FAVORABLE AL PARTICULAR.- NO PUEDE REVOCARLA LA AUTORIDAD.- El artículo 36 del Código Fiscal de la Federación establece que las resoluciones administrativas de carácter individual favorable a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio seguido por las autoridades fiscales. De lo anterior se infiere que las resoluciones favorables al particular surten todos sus efectos y deben ser acatadas por las autoridades hasta en tanto no sean declaradas ilegales por el Tribunal Fiscal de la Federación, aún cuando no hubieren sido dictadas conforme a los ordenamientos legales aplicables al caso, pues precisamente por esta razón deben ser impugnadas por la autoridad fiscal, para que se declare su nulidad.(85)⁸²

⁸¹ Tesis III-PSS-508, emitida por el Pleno, visible en la R.T.F.F., Tercera Época, Año VIII. No. 95. Noviembre 1995, pág. 14.

⁸² Tesis II-TASS-8423, pronunciada por el Pleno, publicada en la R.T.F.F., Segunda Época, Año VII. No. 74. Febrero 1986, página 714.

Revisión No. 2223/84.- Resuelta en sesión de 27 de febrero de 1986, por mayoría de 7 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretario: Lic. Antonio Jáuregui Zárate.

RESOLUCION FAVORABLE.- NO LA CONSTITUYE LA ORDEN DE VISITA QUE ORDENA REVISAR UN EJERCICIO AL CONTRIBUYENTE.- Si en la orden de visita se señala que la revisión abarcará un ejercicio determinado del contribuyente, no por ello debe estimarse que se trata de una resolución favorable que impida a la autoridad revisar otros ejercicios, ya que ello sólo podría considerarse en el hipotético caso en que se emitiera una resolución administrativa en la que la autoridad expresamente limitara el ejercicio de sus facultades de revisión a un solo ejercicio, renunciando a la revisión de cualquier otro respecto de cierto contribuyente. Por lo tanto, es legalmente válido que se dicten dos órdenes de visita a cargo de un contribuyente, en las cuales se ordene, en la primera la revisión del último ejercicio, y en la segunda, la de los cuatro anteriores, ya que la primera no puede estimarse como resolución favorable que impida emitir la segunda, por las razones señaladas.⁽¹⁵²⁾⁸³

Revisión No. 1903/82.- Resuelta en sesión de 30 de octubre de 1984, por mayoría de 7 votos y 2 en contra.- Magistrado Ponente: José Antonio Quintero Becerra.- Secretaria: Lic. Diana Bernal Ladrón de Guevara.

C) Juicio de lesividad.

Las controversias entre la administración tributaria y los particulares deben resolverse mediante juicio contencioso administrativo, por disposición del artículo 73, fracción XXIX-H de la Constitución General de la República, de que si el objeto del juicio lo constituye una resolución favorable a un particular, su nulidad necesariamente deberá plantearse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Como se ha dicho, la obligación para la autoridad hacendaria de someter a consideración del órgano jurisdiccional citado la ilegalidad de una resolución administrativa emitida por ella misma, descansa en el principio de la imposibilidad de revocar sus propias determinaciones.

Tales disposiciones son recogidas por los artículos 36, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y el numeral 11, antepenúltimo párrafo, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que señalan:

⁸³ Tesis I-TASS-6887, expedida por el Pleno, publicada en la R.T.F.F., Segunda Época, Año VI. No. 58. Octubre 1984, página 325.

“ Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

... “

“ Artículo 11.-

...

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.”

Ahora bien, considerando la expedición de una resolución favorable al particular, la acción de nulidad que contra ella se endereza por parte de la autoridad emisora, sólo puede ir dirigida a la consecución de la nulidad lisa y llana de la providencia.

Es importante señalar los grados de nulidad que pueden encontrarse en una resolución administrativa. Al efecto, la Mag. Ponce Orozco⁸⁴, señala:

... la anulabilidad de los actos administrativos tiene grados, es decir, al igual que en la teoría civilista, ésta puede ser lisa o llana o para determinados efectos, así las diferencias entre una y otra serían, a saber, las siguientes:

...

a) La declaratoria de nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, implica que la autoridad administrativa, no pueda realizar acto posterior o inherente al acto materia del juicio, en virtud de que dicha resolución fue dictada por autoridad incompetente (y por lo mismo no podría realizar ningún acto posterior) o bien, porque realizó una indebida apreciación de los hechos o se apoyó en disposiciones fiscales inaplicables.

b) La declaratoria de nulidad para efectos, esto es, por vicios de carácter formal o procedimental en la resolución impugnada, implica que la autoridad en uso de sus atribuciones legales, puede subsanar las irregularidades cometidas.

Tales efectos derivan de lo expresamente establecido por los artículos 238 y 239 del Código Fiscal de la Federación que establecen:

⁸⁴ Ponce Orozco, Georgina, Mag. Op. Cit., pág. 354 y 355.

“ Artículo 238.- Se declarará que una resolución es administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

I.- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.

II.- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación y motivación.

III.- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV.- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

V.- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

“ Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

III.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

IV.- Declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como declarar la nulidad de la resolución impugnada.

...
Siempre que se esté alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales”.

Lo transcrito permite evidenciar que la autoridad se encuentra impedida para demandar la nulidad por vicios formales, puesto que tales irregularidades le son inmutables a ella misma y sería el administrado el que en todo caso tendría interés en elevar la acción por tales causas.

Por el contrario sólo los motivos de nulidad consistentes en la incompetencia del funcionario emisor y la atinente a que los hechos que motivaron la resolución cuestionada en juicio no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicables o se dejó de aplicar las debidas, pueden ser invocadas por la autoridad administrativa al demandar la anulación de la resolución favorable al particular.

En mi concepto, la autoridad administrativa puede también demandar la declaratoria de la existencia de un derecho subjetivo y la condena al cumplimiento de una obligación, incluyendo en ellos la restitución de prestaciones monetarias percibidos por el particular en determinado momento.

Ello es claro si consideramos que el Tribunal con base en el artículo 238, fracción IV, del Código Tributario, condena a la autoridad a la restitución de bienes y cantidades por lo que no existe impedimento para que el particular sea condenado en los mismos términos.

Ahora bien, el plazo para la interposición de la demanda de nulidad por parte de la autoridad es de cinco años, atento al contenido del numeral 207 del Código Fiscal Federal que dice:

“ Artículo 207.- . . .

. . .

Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda”.

La aparente disparidad entre los cuarenta y cinco días con los que cuenta el administrado para intentar la acción de nulidad, con respecto al plazo que la ley le concede a la autoridad para el mismo fin, se diluye si tenemos en cuenta por un lado, los distintos bienes tutelados, pues mientras que la demanda instaurada por el particular tiende a la protección de su patrimonio, el término concedido a la administración tributaria tiene como finalidad el interés colectivo.

A ello se agrega el que la disparidad procesal es inexistente, en virtud de que a ambas partes se les concede las mismas oportunidades procesales, pues el particular demandado tiene la posibilidad de conocer la demanda, contestarla e impugnar las pruebas ofrecidas.

Y finalmente, no debe pasar desapercibido que el término de cinco años guarda relación con el plazo que corresponde al ejercicio de facultades de la autoridad administrativa, y principalmente, se encuentra en función directa con el término con el que cuenta para hacer efectivo el pago de créditos fiscales.

Estos son algunos de los criterios sostenidos por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, con respecto a la figura de la lesividad:

JUICIO DE LESIVIDAD.- SU PROCEDENCIA.- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales, de donde se desprende que cuando la autoridad promueva este tipo de juicios (de lesividad) deberá cumplir con todos los requisitos de procedibilidad de la demanda previstos en los artículos 208 y 209 del citado Código; y el contribuyente, que en el caso tiene el carácter de demandado, podrá oponer las excepciones y defensas establecidas en dicho ordenamiento legal. Cuando se ha iniciado el juicio y la demandada en su contestación plantea el sobreseimiento del mismo, argumentando que la resolución impugnada no tiene el carácter de favorable, porque en la misma se le determinó un crédito fiscal que se vio obligada a enterar, la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del asunto, deberá declarar infundada la causal de improcedencia, toda vez que cuando la autoridad promueve juicio de lesividad en contra de una resolución que en alguna forma implique un beneficio indebido al contribuyente, aunque en ella se le haya determinado un crédito fiscal, no procede el sobreseimiento del juicio, ya que previamente a determinar si la resolución impugnada resulta favorable al particular, deberán analizarse los conceptos de impugnación planteados por la autoridad, y con base en ese estudio, determinar si procede declarar la validez o la nulidad de dicha resolución. (11)⁸⁵

Juicio No. 100(14)93/98/806/97.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 1° de diciembre de 1998, por unanimidad de 5 votos.- Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón.- Secretario: Lic. José Antonio Rodríguez Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 28 de enero de 1999)

⁸⁵ Tesis: IV-P-2aS-90, pronunciada por la Segunda Sección de la Sala Superior, consultable en la R.T.F.F. Año II. No. 9. Abril 1999, Cuarta Época, página 99.

RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR.- NO PROCEDE SU MODIFICACIÓN A TRAVÉS DE LA ACLARACIÓN OFICIOSA DE LA AUTORIDAD.- Las autoridades administrativas no pueden revocar las resoluciones favorables a un particular, sino a través del juicio seguido ante el Tribunal Fiscal de la Federación. Por lo anterior, si con motivo de la interposición de un recurso de revocación, la resolución en sus puntos resolutive es favorable a los intereses del recurrente en contradicción a su parte considerativa, con ello se crea un derecho a favor del particular, por lo que se hace menester la interposición del juicio de lesividad para modificar la incongruencia o error en que hubiese incurrido la autoridad. (2) ⁸⁶

Recurso de Apelación No. 100(A)-II-586/96/11901/95.- Resuelto por la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 29 de abril de 1997, por mayoría de 4 votos a favor y 1 en contra.- Magistrada Ponente: Ma. Guadalupe Aguirre Soria.- Secretario: Dr. Gustavo A. Esquivel Vázquez.

(Tesis aprobada en sesión de 19 de junio de 1997)

JUICIO DE LESIVIDAD. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION NO PUEDE DECLARAR SU NULIDAD, APOYANDOSE EN CAUSALES DE IMPROCEDENCIA DE LA PROMOCION QUE MOTIVO LA RESOLUCION FAVORABLE AL PARTICULAR.- El artículo 36, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación, dispone: "Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales." De lo que se observa que si se demanda ante el aludido órgano jurisdiccional, la nulidad de la resolución favorable a un particular, la autoridad demandante no puede esgrimir argumentos atinentes a la improcedencia de la promoción que dio origen a la resolución favorable, sino que dada la característica sui géneris del juicio de lesividad, se deben plantear agravios de fondo dirigidos a demostrar la ilegalidad de tal acto; de ahí que este órgano jurisdiccional no puede tomar en consideración para declarar la nulidad de la resolución favorable, aspectos de improcedencia de la promoción que dio origen, tales como que quien promovió las solicitudes de desistimiento de régimen aduanero no acreditó estar autorizado por el representante legal de la empresa para ese efecto. (1) ⁸⁷

⁸⁶ Tesis III-PS-II-153, emitida por la Segunda Sección de la Sala Superior, Tercera Época, visible en la R.T.F.F. Año XI, No. 121. Enero 1998, página 13.

⁸⁷ Tesis III-TA-S-I-5, pronunciada por la Primera Sección de la Sala Superior, Tercera Época, consultable en la R.T.F.F. Año IX, No. 105. Septiembre 1996, página 7.

Juicio de Nulidad No. 100(14)/422/94/622/93.- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 15 de febrero de 1996, por 3 votos a favor y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Rubén Angeles Enríquez.
(Tesis aprobada en sesión privada del 31 de mayo de 1996)

D) Negativa ficta. La resolución negativa ficta tiene como antecedente la ley francesa de 17 de junio de 1900, en que por primera vez se establece la figura de la negativa ficta. González Jiménez señala así el singular origen de esta institución jurídica.⁸⁸

...
“ El origen o causa de tal institución lo constituyó una fisura técnica que acusaba el sistema francés de justicia administrativa articulado sobre el principio de la decisión previa. De acuerdo con tal principio el administrado sólo podía acudir a la vía impugnatoria denominada “recurso por exceso de poder”, a efecto de someter a control de legalidad los actos de la administración pública, si y sólo si mediaba un acto o resolución emitido por la autoridad. Por tanto, sólo podía acudirse al recurso por exceso de poder en contra de resoluciones administrativas particulares, de no existir éstas el acceso a la justicia se hallaba obstruido.

La posibilidad de obstruir tal acceso quedaba por lo tanto a la mano de la propio autoridad administrativa, pues bastaba que no se pronunciara o no emitiera resoluciones en un plazo de cuatro meses respecto a instancias o peticiones elevadas por los administrados para que éstos se vieran impedidos de acudir a la vía impugnatoria.

... “

La solución entonces para el silencio de la autoridad administrativa se instituyó a través una ficción, dando la calidad jurídica de resolución administrativa al silencio de las autoridades hacendarias ante la petición formulada por el particular, y al propio tiempo señalando a esta un sentido negativo.

En ese sentido, por voluntad del legislador, la resolución negativa ficta constituye técnicamente una resolución, aún y cuando no cuenta con los atributos de una determinación escrita de la autoridad.

Por tal motivo, no le es aplicable el régimen jurídico que por regla general pertenece a todo acto administrativo, puesto que materialmente nos encontramos ante la ausencia de una verdadera resolución.

Sin embargo, la función a la que se encuentra llamada la institución que nos ocupa tiene que ver con efectos de carácter eminentemente procesales, esto es, la posibilidad de que el particular afectado con el silencio administrativo pueda acceder a la justicia fiscal sometiendo al control de legalidad a la autoridad hacendaria, a través de considerar por una ficción legal, expedida una decisión o acto administrativo.

⁸⁸ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 378.

De tal forma que los efectos de la figura en cuestión se ven configurados en materia procesal, esto es, el legislador prevé la existencia de una resolución ahí donde la autoridad es omisa en atender el planteamiento del administrado elevado a su parecer, con la única finalidad de colocar al particular en la aptitud de impugnar una resolución administrativa.

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal, es clara en la necesidad de la adopción de esta figura jurídica.⁸⁹

. . . “La nulidad se pronunciará siempre respecto de alguna resolución. Esta será expresa o tácita, en el caso de silencio de las autoridades. El crear una ficción para el silencio de las autoridades está ya consagrado por las legislaciones europeas y por la ley lo aporta de acuerdo, además, con las últimas orientaciones de la doctrina. Es claro que como los artículos 8° y 16 constitucionales obligan a toda autoridad a respetar el derecho de petición y a fundar y motivar legalmente sus decisiones, una ley secundaria – como es la que se promulga – no puede coartar el derecho de los particulares, para acudir en amparo por violación de tales preceptos y para obtener de las autoridades una determinación que obligue a las autoridades fiscales a emitir una respuesta expresa con los fundamentos legales del acuerdo que dicten. No es el objeto, pues, de la ley, reducir o limitar esa garantía, sino por el contrario, el de concederle una protección más eficaz, cuando por las circunstancias del caso que al particular toca apreciar, este cuente ya con los elementos para iniciar la defensa jurisdiccional de sus intereses, respecto al fondo de los problemas controvertidos, a pesar del silencio de la autoridad. El uso de ese derecho, se insiste, dependerá de las circunstancias especiales de cada caso y de la aprobación que libremente haga el interesado de lo que le es más ventajoso, si provocar la decisión expresa o iniciar el debate de fondo. Inversamente, si ha optado por ocurrir al Tribunal no podrá alegar la violación de los artículos 8° y 16° . . . “

Dionisio J. Kaye define así esta figura jurídica:⁹⁰

“ La negativa ficta es una figura jurídica en virtud de la cual, cuando una petición, instancia o recurso fiscal instaurado por un particular, no es resuelto en un plazo de cuatro meses, se entiende resuelta negativamente.

Sobre ese particular, cabe aclarar que la ficción legal que existe consiste en la existencia de una resolución contraria a los intereses del particular o la negativa, derivada del silencio de la autoridad fiscal.

⁸⁹ Cit. Por Martínez López, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1ª. Ed. México: Porrúa, 1959, pág. 155.

⁹⁰ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág. 144.

La finalidad de esta figura, es dejar al particular en aptitud de combatir por otros medios que la ley concede, dicha resolución, y obtener o tratar de obtener la resolución que favorezca a sus intereses”.

El Código Fiscal de la Federación establece esta figura en su artículo 37, en que se estatuye:

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

De lo que el dispositivo en cuestión indica, se desprenden los elementos que integran la institución de la negativa ficta, de acuerdo a lo siguiente:

a) La existencia de una instancia o petición. Resulta indispensable la preexistencia de una instancia o petición formulada a las autoridades hacendarias, satisfaciendo los requisitos y condiciones que para ello prevean las disposiciones fiscales, siempre y cuando deba recaer a la misma una respuesta, es decir, que la misma sea susceptible de ser resuelta en sentido afirmativo o negativo.

b) La existencia del silencio administrativo. Que dada la petición hecha por el particular, la autoridad hacendaria se abstenga de dar puntual respuesta en cuanto al fondo de la cuestión planteada.

c) Transcurso del plazo. Es necesario que la autoridad fiscal sea omisa en producir la resolución y notificarla en un término legal de tres meses. Una vez traspasado el lapso de tiempo en cuestión sin que se haya dado respuesta a la instancia del administrado, este podrá entender que se ha determinado por parte de la autoridad desestimar sus argumentos y negar su petición, con el único objetivo de que el particular esté en posibilidad de acudir ante el órgano jurisdiccional aduciendo los motivos de ilegalidad que considere respecto a la negativa presunta de la autoridad.

E) La impugnación de la resolución negativa ficta. Es importante, a propósito de lo expuesto en relación a la negativa ficta, establecer brevemente el régimen de impugnación de las resoluciones de este tipo.

Así, una vez transcurrido el plazo de tres meses establecido por la ley para que la autoridad hacendaria resuelva una instancia o petición a que deba recaer un proveído concediendo o desestimando lo solicitado, y aquélla no se pronuncia en algún sentido, el particular se encuentra ante una resolución en que presumiblemente la pretensión solicitada es negada por la dependencia ante quien se elevó.

Pues bien acaecido tal circunstancia, el medio de impugnación que la ley concede al administrado lo es la instauración del juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

La regla general que prevé el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, es que la demanda deba presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación de la resolución del acto impugnado o de aquélla en que se haya ostentado sabedor del mismo, cuando no exista notificación practicada conforme a la ley.

Pues bien, en el caso de negativa ficta, por disposición del artículo 37 del Código Tributario, el interesado podrá presentar su demanda en cualquier tiempo, mientras no se dicte resolución expresa y siempre que haya transcurrido el plazo respectivo.

Ello obedece a que una resolución de este tipo, en que la ley presume su emisión en sentido negativo, no es notificada en forma material al interesado, y por ello, no surte sus efectos, sino éstos le son atribuidos legalmente.

Así, el Código Fiscal de la Federación exime del requisito de interponer la demanda dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que surta sus efectos la notificación, a los contribuyentes que se ven afectados por el silencio administrativo, pudiendo intentar en cualquier tiempo la impugnación transcurrido el plazo de tres meses con que la autoridad para resolver la instancia, con la única salvedad que no haya prescrito el derecho del particular respecto a la pretensión de fondo.

La solución a la impugnación a una resolución cuyas condiciones de legalidad no se conocen, encuentran solución legal a través de la vía de la ampliación de la demanda, como lo establece el artículo 210 del Código Tributario dentro de los veinte días siguientes al en que surta sus efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación de la demanda.

Ello, en tanto que en la contestación de la demanda, la autoridad administrativa se encuentra obligada en acato a lo establecido en el artículo 215 del ordenamiento legal en cita, a expresar los hechos y el derecho en que se apoya la negativa, por lo que es hasta entonces, cuando el particular estará en aptitud de conocer tal sustento, y por ende, de combatir jurídicamente las argumentaciones de la dependencia hacendaria.

Los criterios interpretativos del Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa han delineado esta figura jurídica, dándole una particular estructura jurídica. He aquí algunos de los más representativos:

NEGATIVA FICTA.- PROCEDE SOBRESER EL JUICIO EN EL QUE SE IMPUGNA CUANDO AL CONTESTAR LA DEMANDA LA AUTORIDAD DEMUESTRA QUE HA SIDO REVOCADA LA RESOLUCIÓN RECURRIDA.- En términos de los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación, la existencia jurídica de la resolución negativa ficta se configura cuando la autoridad no resuelve la petición o recurso del particular dentro de los plazos legales establecidos para ello, y

el particular, en uso del derecho que le conceden esos numerales, considera que se le resolvió negativamente, impugnando ante este Tribunal tal acto. Sin embargo, si la autoridad, al contestar la demanda, lejos de sostener la legalidad de la resolución negativa ficta, exponiendo los hechos y el derecho que la sustentan como lo prevé el artículo 215 del citado Código, se expresa en sentido afirmativo, ya sea resolviendo favorablemente la petición, o bien, indicando que los actos recurridos se dejaron sin efectos, es claro que sólo puede considerarse que la autoridad revocó el acto recurrido, como se lo autoriza precisamente el último numeral citado y, por ello, la resolución negativa ficta deja de existir, sobreviniendo, en consecuencia, la causal de improcedencia del juicio prevista en el artículo 202 fracción XI y actualizándose las diversas causales de sobreseimiento reguladas en las fracciones II y IV del artículo 203 del multicitado ordenamiento. (2) ⁹¹

Juicio No. 100(14)156/98/281/98(1508/98).- Resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, en sesión de 16 de marzo de 1999, por mayoría de 4 votos y 1 en contra.- Magistrado Ponente: Jorge A. García Cáceres.- Secretario: Lic. Ricardo Arteaga Magallón. (Tesis aprobada en sesión de 22 de junio de 1999)

NEGATIVA FICTA.- DEBE SOBRESEERSE EL JUICIO POR FALTA DE INTERES JURIDICO DEL DEMANDANTE, SI AL CONTESTARSE LA DEMANDA SE ACOMPAÑA RESOLUCION EXPRESA FAVORABLE AL ACTOR.- Si se demanda la nulidad de una resolución negativa ficta, configurada en relación a una instancia administrativa, pero al contestar la demanda la autoridad acredita que a dicha instancia recayó una resolución favorable a la demandante, debe sobreseerse el juicio, en virtud de que no se afectan los intereses jurídicos del actor, al no causársele perjuicio alguno con la negativa ficta impugnada.(30) ⁹²

Revisión No. 2347/87.- Resuelta en sesión de 14 de septiembre de 1990, por unanimidad de 7 votos.- Magistrada Ponente: Margarita Lomelí Cerezo.- Secretario: Lic. Javier Gómez Cortés.

⁹¹ Tesis IV-P-1aS-64, pronunciada por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, consultable en la R.T.F.F., Cuarta Época, Año II. No. 15. Octubre 1999, Página: 28.

⁹² Tesis III-TASS-1905, expedida por el Pleno, consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año III. No. 33. Septiembre 1990, página: 31.

NEGATIVA FICTA.- NO SE CONFIGURA TRATÁNDOSE DEL INCUMPLIMIENTO DE LAS RESOLUCIONES EMITIDAS EN LOS RECURSOS DE REVOCACIÓN.- De conformidad con el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, son impugnables ante este Órgano Colegiado las resoluciones definitivas que agravién al promovente, las cuales pueden ser expresas o ser negativas por ficción jurídica en términos del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, por lo que si la autoridad ante quien se interpuso una instancia administrativa, resuelve en forma expresa revocar o dejar sin efecto la resolución impugnada en dicha instancia, señalando que debe emitirse otra que la sustituya, la omisión en su cumplimiento no puede impugnarse alegando que se configuró la negativa ficta, pues el artículo 131 antes invocado claramente establece como elementos de esa figura jurídica que exista una petición o instancia no resuelta por la autoridad dentro del término de tres meses, lo que no ocurre cuando se omite cumplir con una resolución recaída a una instancia, pues precisamente a través de ésta, la autoridad se pronunció respecto al recurso promovido, resultando incompetente este Tribunal para conocer de esa omisión al no estar previsto ese supuesto en ninguna de las fracciones del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, que le otorga la competencia por materia. (10)⁹³

Juicio No. 14514/97(11-I).- Sentencia de 6 de octubre de 1998, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: María de Jesús Herrera Martínez.- Secretario: Lic. Raúl Octavio Maldonado Amparán.

NEGATIVA FICTA.- PROCEDE RECONOCER SU VALIDEZ SI NO SE EXPRESAN CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN EN SU CONTRA.- Si se demanda la nulidad de una resolución negativa ficta recaída a un recurso administrativo y la misma queda configurada en autos ya que la autoridad no demuestra que antes de la presentación de la demanda le notificó al particular la resolución dictada en dicho medio de defensa, en términos del artículo 208, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, el demandante se encuentra obligado a exponer en su ampliación de demanda los razonamientos lógico-jurídicos con apoyo en los cuales solicita que se declare la nulidad de la misma, por lo que si no lo hace así, procede reconocer la validez de esa resolución, ya que en las sentencias que pronuncie este Tribunal se deben examinar los puntos controvertidos de la resolución impugnada, los que no existen en el caso si el demandante no expresa razonamientos

⁹³ Tesis, IV-TASR-XXII-159, pronunciada por la Décima Primera Sala Regional Metropolitana, visible en la R.T.F.F., Cuarta Época, Año II. No. 13. Agosto 1999, página 207.

en contra de la confirmación de los actos recurridos que implica el silencio de la autoridad demandada. (13) ⁹⁴

Juicio No. 24/97.- Sentencia de 8 de septiembre de 1997, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Marina Zaragoza de Razo.- Secretaria: Lic. Guillermina Ruiz Bohórquez.

NEGATIVA FICTA.- AGRAVIO FUNDADO, PARA DECLARAR LA NULIDAD DE LA RESOLUCION.- En razón de que el órgano representativo de las autoridades demandadas al producir su contestación de demanda omitió expresar en forma certera los hechos y el derecho que justifiquen la procedencia y legalidad del acto controvertido en vía de recurso de revocación, en razón de que la autoridad contestante, por tratarse de una resolución negativa ficta, estaba obligada a realizar tal pronunciamiento, en los términos previstos en el segundo párrafo del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, por lo que al no acontecer tal situación, se llega a la conclusión de presumirse como ciertos los hechos que el actor le imputa a la autoridad fiscal tal y como lo prevé el artículo 212 del ordenamiento antes citado, por lo tanto, al no probar o demostrar dicha autoridad contestante la legalidad del acto que dio origen a la presente controversia, es procedente se declare la ilegalidad del mismo. (4) ⁹⁵

Juicio No. 753/95.- Sentencia de 25 de noviembre de 1996, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Dora Luz Campos Castañeda.- Secretario: Lic. Jesús Ricardo López Corral.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

DIRECCIÓN DE INVESTIGACIONES

NEGATIVA FICTA.- SI SE DA EN EL SENTIDO DE DESECHAR EL RECURSO INTERPUESTO Y AL CONTESTAR LA DEMANDA SE DICE QUE POR ESTA CIRCUNSTANCIA NO SE EXPRESAN LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS DEL FONDO DE LA MISMA, ESTE RAZONAMIENTO DEBE SER CONTROVERTIDO EN LA AMPLIACION DE DEMANDA.- Si el actor demanda la nulidad de una resolución negativa ficta y se limita solamente a controvertir la argumentación relativa a la improcedencia del juicio hecha valer por la demandada, por no haberse configurado la resolución ficta impugnada, subsiste la legalidad de tal negativa si no se controvierte la motivación y fundamentación que da la demandada en su contestación, en el sentido de que el recurso respecto del que se configura tal

⁹⁴ Tesis III-TASR-XV-599, pronunciada por la Sala Regional Sureste.(Oaxaca), consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año XI. No. 121. Enero 1998, página 135

⁹⁵ Tesis III-TASR-VII-557, expedida por la Primera Sala Regional Noroeste. (Cd. Obregón), consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año X. No. 115. Julio 1997, página 57.

negativa debe desecharse al no cumplirse un requerimiento formulado para exhibir pruebas y que esta circunstancia le impide entrar al estudio del fondo de la cuestión planteada, pues corresponde al actor en su ampliación a la demanda desvirtuar con sus argumentos, la validez de la resolución negativa ficta que impugna.(14)

Juicio No. 375/94.- Sentencia de 2 de marzo de 1996, por unanimidad de votos.- Magistrada Instructora: Celia López Reynoso.- Secretario: Lic. Jorge Luis Rosas Sierra.⁹⁶

NEGATIVA FICTA, PROCEDE DECLARAR SU NULIDAD SI LA AUTORIDAD DEMANDADA AL FORMULAR SU CONTESTACION NO DA LOS FUNDAMENTOS Y MOTIVOS DE LA MISMA.- Si al formular su contestación a la demanda el representante de las autoridades demandadas omite dar los fundamentos y motivos de la negativa ficta impugnada, es de considerarse que con tal omisión se viola en perjuicio del demandante el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación y por lo mismo procede declarar la nulidad de la resolución a debate, máxime si de los argumentos expuestos tanto en la instancia no resuelta como en la demanda inicial y ampliación a la misma, se acredita la procedencia legal de la consulta planteada.(11)⁹⁷

Juicio No. 812/93.- Sentencia de 16 de mayo de 1995, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Raúl Lerma Jasso.- Secretario: Lic. Juan Guillén Morán.

NEGATIVA FICTA. SE CONFIGURA AUN CUANDO LA AUTORIDAD FORMULA REQUERIMIENTO AL PARTICULAR, SI ESTO OCURRE CUANDO HA FENECIDO EL TERMINO PREVISTO EN EL ARTICULO 37 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- No es posible considerar que no se ha configurado la negativa ficta, si la autoridad demandada requiere al particular para que proporcione mayores elementos para estar en posibilidad de resolver su petición, si para cuando lo hace han transcurrido ya los cuatro meses que en términos del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación deben pasar para poder considerar que la autoridad resolvió negativamente, por lo que no procede aplicar la excepción prevista en el segundo párrafo del numeral citado, en el sentido de que la negativa ficta no se configura cuando existen requerimientos de la autoridad para que el promovente proporcione los elementos necesarios para resolver y por lo

⁹⁶ Tesis III-TASR-XV-536, pronunciada por Sala Regional Sureste.(Oaxaca), visible en la R.T.F.F., Tercera Época, Año IX. No. 102. Junio 1996, página 189.

⁹⁷ Tesis III-TASR-IX-478, dictada por la Primera Sala Regional Noreste. (Monterrey), visible en la R.T.F.F., Tercera Época, Año VIII. No. 94. Octubre 1995, página 41.

tanto comienza a correr cuando tales requisitos son cumplidos; pues debe entenderse tal disposición, en el sentido de que el requerimiento formulado por la autoridad, debe ser hecho dentro del término que tiene para resolver la instancia, pues sería antijurídico estimar que la autoridad salva la disposición que le permite a los particulares considerar que su promoción ha sido negada, al expedir un requerimiento cuando ya ha vencido el término que la ley contempla que se debe esperar para estar en posibilidad de impugnar una negativa ficta, en tanto que así, se atentaría contra la seguridad jurídica de los particulares. (1) ⁹⁸

Juicio No. 413/93.- Sentencia de 8 de mayo de 1995, aprobada por unanimidad de votos.- Magistrado Ponente: Lorenzo Javier Gómez Torres.- Secretaria: Lic. Alma Orquidea Reyes Ruiz.

F) Positiva ficta.

La legislación mexicana prevé la figura de la positiva ficta, o de implícita de aceptación como algunos le llaman. Se trata de una resolución presunta que, a diferencia y en sentido opuesto a la negativa ficta, produce los efectos de una auténtica resolución, por lo que no puede ser revocada mediante una resolución expresa posterior.

El artículo 48 de la Ley Aduanera establece dicha figura en relación con las consultas sobre clasificación arancelaria en las que el solicitante, entre diversas opciones, elige una que estima le es aplicable. En este caso, ante la omisión de la autoridad aduanera en dar respuesta en un plazo de cuatro meses, se considera que la clasificación señalada por el peticionante es la correcta.

La configuración de la negativa ficta implica como se ha dicho, la adquisición del carácter de irrevocabilidad, por lo que sólo será retirable de la vida jurídica a través de juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa iniciado por la autoridad administrativa.

2.- La consulta en materia fiscal.

A) Concepto y fundamento constitucional.

La acepción común de consulta se constriñe a lo siguiente:

“CONSULTA. Petición de un consejo, de un parecer, etc. . . .”

“CONSULTAR. Preguntar su parecer a alguien, asesorarse . . . buscar una explicación, una aclaración . . .”⁹⁹

⁹⁸ Tesis III-TASR-VIII-416, pronunciada por la Primera Sala Regional Norte - Centro. (Torreón), consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año VIII. No. 92. Agosto 1995, página 35.

⁹⁹ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. México: Larousse, 1998, pág. 200.

Ahora bien, a fin de tener una más clara idea en relación a dicho concepto referido al campo de lo fiscal, se hace necesario establecer lo que se entiende como tal; y es la jurisprudencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la que da la mejor definición:

MATERIA FISCAL.- SU CONCEPTO.- Conforme a lo dispuesto en los artículos 2o., 3o. y 4o. del Código Fiscal de la Federación, debe entenderse por materia fiscal, lo relativo a las facultades de comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales, que tengan o no un origen tributario, puesto que dentro de estas últimas quedan comprendidas las provenientes de la aplicación de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos y de las multas propuestas por violación a las normas administrativas de carácter federal dado que los mismos se clasifican como aprovechamientos los cuales a su vez son considerados como créditos fiscales en términos de los preceptos anteriormente invocados.²⁰⁰

Juicio No. 14422/92.- Sentencia de 17 de agosto de 1993, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: Sergio Martínez Rosaslanda.- Secretaria: Licenciada María Luisa de Alba Alcántara.

(Tesis aprobada en sesión de 12 de enero de 1995).

Así, conjuntando ambos conceptos podemos llegar a la conclusión de que la consulta en la materia fiscal, consiste en la petición de una explicación o parecer en lo relativo a las facultades de comprobación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o el control de los créditos fiscales.

Para Dionisio J. Kaye,²⁰¹ consultar en materia fiscal "es someter una duda sobre la materia, al parecer de la autoridad fiscal, con objeto de que ésta emita su dictamen".

El Diccionario de Términos Fiscales²⁰² establece: "Según Amaya Rivera, el vocablo deriva del latín *consultare*, frecuentativo de *consulo*, y que significó reunir, convocar y era utilizado como *senatus consultas*, es decir, consultar al senado. En materia fiscal, es la petición formulada por el particular a la autoridad fiscal, para que le de respuesta sobre una problemática determinada".

El fundamento constitucional de esta institución se encuentra sin duda en el artículo 8º de la Carta Fundamental, el que prescribe el derecho a recibir respuesta de las autoridades a una petición determinada. Esto es, lo que el citado precepto tutela no es el derecho a elevar una solicitud, sino a tener puntual contestación a su planteamiento.

²⁰⁰ Tesis III-PSR-II-71, pronunciada por la Segunda Sala Regional Metropolitana, consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año VIII. No. 85. Enero 1995, página 23.

²⁰¹ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág. 135.

²⁰² Reyes Altamirano, Rigoberto. DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES. México: Tax, pág. 210.

Así, los requisitos constitucionales para que opere la obligación de la autoridad se encuentran básicamente: a) Constar por escrito; y que tanto el contenido sustancial como la manera en que se formula sea pacífica y respetuosa.

Además de la congruencia que debe regir la respuesta de las autoridades, se impone darla a conocer al particular solicitante en un plazo no mayor de cuatro meses, como lo ha interpretado nuestra máximo tribunal.

La definición legal de la consulta se destaca del dispositivo jurídico que lo contiene, es decir, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación:

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

Del precepto en cuestión, se desprende como conceptualización la petición individual de un parecer hecha por el interesado a la autoridad fiscal respecto de casos verídicos y determinados relacionados con la materia fiscal.

Sin embargo, un elemento competencial establecido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, completa la definición legal, en tanto precisa el ámbito de actuación de la resolución. Dice así el artículo 26 del citado Reglamento:

“ Artículo 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

IX.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes que presenten respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones, que no sean competencia de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

... “

Así, la aplicación de las disposiciones fiscales corresponde eminentemente al campo de competencia de las autoridades administrativas, por lo que, al especificarse claramente tal división de atribuciones, inserta el elemento fundamental que circunscribe la respuesta de la autoridad a la consulta planteada justamente en el ámbito de aplicación que les compete.

En ese sentido, la consulta fiscal resulta ser la solicitud de carácter individual con el objeto de obtener un parecer, hecha por el interesado a la autoridad hacendaria respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales a casos verídicos y determinados relacionados con la materia fiscal.

El procedimiento a seguir tratándose de la formulación de las consultas se encuentra circunscrito por una serie de disposiciones aparte del numeral 34 del Código Tributario. Las condiciones para ello son reguladas por los artículos 18 y 18-A del citado ordenamiento.

Así, se puede hablar de requisitos formales para la formulación, adicionales y de fondo. En los párrafos subsecuentes se aludirá a cada uno de ellos.

B) Requisitos formales (artículo 18 del Código Fiscal de la Federación).

a) Promoción firmada por el interesado o por el autorizado legalmente.

b) Señalar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado a Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le corresponda en dicho registro.

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

d) Señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para ello.

e) Cumplir el requerimiento de la autoridad en un plazo de diez días para subsanar alguno de los requisitos señalados anteriormente o los adicionales que más adelante se indicarán, cuando haya sido omitido por el promovente, so pena de tenerse por no presentada la promoción.

C) Requisitos adicionales (artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación).

En tratándose de solicitudes elevadas a las autoridad que tengan por contenido consultas en materia fiscal o solicitudes de autorización cuyo objeto sea obtener un régimen distinto al regulado en las disposiciones fiscales, se deberán satisfacer, en adición a los requisitos antes referidos, los siguientes:

a) Señalar los números telefónicos del contribuyente, y en su caso, de las personas que ostenten la representación legal o hayan sido autorizados para oír y recibir notificaciones.

b) Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

c) La descripción de las actividades a las que se dedica el interesado.

d) Indicar el monto de la operación u operaciones u objeto de la promoción.

e) Señalar todos los hechos y circunstancias relacionadas con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

f) Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

g) Indicar si los hechos y circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

h) Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los períodos y las contribuciones objeto de la revisión.

D) Requisitos de fondo (artículo 34 del Código Fiscal de la Federación).

Son tal vez los aspectos a que se refiere el artículo 34 del Código Tributario los que presentan mayor problemática. Al efecto, trataremos de dar un esbozo de los conceptos que en dicha disposición se contienen:

a) Debe ser hecha por escrito.

El requisito de formular una consulta por escrito, deriva de la necesidad de que a la misma recaiga una respuesta también hecha por escrito, atento al contenido del artículo 8° Constitucional.

Por ende, bajo ese marco, se priva de cualquier efecto legal a la contestación que de manera verbal se de a un cuestionamiento del interesado. Ello se encuentra acorde con un principio de seguridad jurídica, puesto que respetada la máxima constitucional, la ley no hace sino regular el ámbito de aplicación los derechos que obtiene el peticionante.

b) Debe estar referidas a situaciones reales y concretas.

Este requisito con frecuencia presenta una seria dificultad, en tanto que requiere la comprobación plena de la existencia de dos condiciones de la situación planteada, a saber, real y concreta.

El Diccionario Enciclopédico Larousse, define así tales vocablos:

“ REAL.- Que tiene existencia verdadera . . . ²⁰³

“ CONCRETO.- Determinado, preciso // Real, positivo, específico . . . ²⁰⁴

Conforme a las acepciones en cuestión, la situación planteada a las autoridades cumplirá con las condiciones apuntadas si la misma tiene existencia en la realidad, es decir, si se puede apreciar objetivamente. Y así mismo, será concreta, en tanto se pueda identificar de otras diversas.

²⁰³ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. Op. Cit., pág. 728.

²⁰⁴ Ibidem, pág. 194.

Evidentemente, es indispensable la demostración de que las circunstancias que se someten a la consideración de la autoridad hacendaria satisfacen los requisitos a que nos referimos, a través de los documentos idóneos que permitan percibir su tangibilidad.

c) Formuladas por los interesados de manera individual.

Las promociones que tengan como propósito consultar a las autoridades respecto a la aplicación de las disposiciones fiscales a un caso real y concreto, requieren ser formuladas de manera individual, esto es, el derecho que se pretende obtener con la ratificación de un determinado criterio que es propuesto a la autoridad sólo puede beneficiar a un sólo individuo.

En mi opinión, ello concuerda con uno de los principios básicos de toda resolución favorable, ya sea judicial o administrativa, esto es, beneficiar sólo al que lo solicita.

d) De ser favorable, derivarán derechos para el particular.

La respuesta favorable de la autoridad hacendaria implica la aceptación respecto a que el solicitante se ha colocado en los supuestos legales que invoca en su favor. Esto es, la existencia de un determinado derecho contenido en las disposiciones jurídicas en las que el contribuyente apoya su petición.

Tal actuación de la autoridad corresponde a la aplicación de los preceptos legales en que sustenta su determinación, lo que no sucede, en mi concepto, en el caso de que la resolución relativa sea negativa o condicionada a la colocación en la hipótesis señalada por el interesado.

De cualquier forma, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Poder Judicial al respecto, condensada en los siguientes criterios:

LEYES. AMPARO CONTRA. CONTESTACIÓN A UNA CONSULTA. SI CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN.- El hecho de que la contestación a la consulta planteada por la quejosa a un administrador fiscal regional no haya determinado un crédito fiscal, no significa que no constituya un acto de aplicación de la ley reclamada, si la autoridad se basó expresamente en el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para hacer saber a la empresa quejosa que las cuotas que paga al Instituto Mexicano del Seguro Social no son deducibles de sus ingresos acumulables para determinar el impuesto sobre la renta que debe cubrir; por lo que, al haberse fundado el acto reclamado en dicha ley, es obvio que sí constituye un acto de aplicación de la propia ley, sin que, por lo tanto, sea necesario que la queja deba esperar

a que se le finque un crédito fiscal para estar legitimada para impugnar el ordenamiento legal aplicado.²⁰⁵

Amparo en revisión 8279/81. Cementos Pórtland Nacional, S.A. de C.V. 12 de junio de 1984. Unanimidad de 20 votos. Ponente: María Salmorán de Tamayo.

CONSULTA. EL DESAHOGO DE UNA, POR LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN DE LA LEY EN QUE SE FUNDA.- La fracción XIX del artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga facultades a las Administraciones Fiscales Federales, para resolver las consultas que les formulen los particulares. Por consiguiente, el oficio por medio del cual la Administración Fiscal Federal, desahoga una consulta y concluye que el quejoso se encuentra dentro de la hipótesis legal que prevé el precepto impugnado en el juicio de amparo, constituye acto de aplicación de dicha norma. Luego entonces es suficiente la presentación del oficio que responde a la consulta para tener por acreditado el acto de aplicación y el interés jurídico para reclamar la resolución y ley aplicada.²⁰⁶

Amparo en revisión 318/92. Hules y plásticos de Monterrey, S.A. de C.V. 5 de julio de 1993. Cinco votos. Amparo en revisión 887/93. Peques, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 981/93. Bambi Mar Zapatería, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1084/93. Corporativo del Río, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1036/93. Industrias Excelmo, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. NOTA: Tesis 2ª./j.23/93, Gaceta número 72, pág. 22, véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII-Diciembre, pág. 96.

Es el artículo 36-Bis del Código Fiscal Federal, el dispositivo que regula los efectos de aquéllas resoluciones que concedan un régimen especial, entendido éste como un conjunto de reglas que norman determinado proceder, de acuerdo con la siguiente definición:

“ régimen.- Conjunto de leyes o reglas, sistema.”²⁰⁷

²⁰⁵ Tesis pronunciada por el Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 181-186-Primera Parte, pág. 125.

²⁰⁶ Tesis 93, emitida por la Segunda Sala, consultable en el Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Parte SCJN, pág. 104.

²⁰⁷ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. Op. Cit., pág. 737.

Entonces, al modificarse uno de los elementos del régimen estatuido por la ley, ya sea por así determinarlo la propia autoridad o en el caso de que cumplimente una resolución jurisdiccional que le obligue a la aplicación de una disposición en determinado sentido, con la consecuencia de variar uno de los componentes del grupo normativo aplicable al solicitante.

Dicho precepto dispone que en tal caso, la resolución correspondiente surtirá sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando solicitándose se conceda dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Algunos autores han sugerido al idea de que el contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, y en régimen jurídico aplicable a las solicitudes de consultas rebasan lo establecido por el artículo 8° Constitucional y en ese sentido es contrario a nuestra CartaMagna.

Para ello, señalan que aquél dispositivo impone mayores obligaciones para el solicitante que las que exige el precepto constitucional. Conviene entonces recordar lo que expresamente dispone el numeral en cuestión:

8°.- Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que se formule por escrito y respetuosamente pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

En mi opinión, la estimación es infundada, puesto que lo que el numeral 34 del Código Fiscal Federal, no hace otra cosa que dar congruencia y armonizar la resolución a emitir con el orden jurídico, pues sale de cualquier lógica que una petición formulada a la autoridad no pueda estar sujeta a determinadas reglas a fin de asegurar al interesado un parámetro determinado para su solicitud y la actuación administrativa.

Dicho en otras palabras, el artículo 8° Constitucional no dispone regla alguna respecto al ejercicio del derecho de petición, que no sea el que sea hecha de manera pacífica y respetuosa y ejercitada por ciudadanos mexicanos.

Más el desarrollo de tal derecho y su resultado, es decir, el acuerdo escrito que debe recaer a la solicitud, necesariamente debe guardar concordancia con las normas vigentes y beneficiar únicamente al peticionante, principios ellos reconocidos por la ley mexicana.

Es entonces que el régimen jurídico de la consulta claramente recoge tales premisas, por lo que el aparente exceso que algunos ven en ella no es más que la síntesis armónica de las reglas básicas en la materia.

e) No deben tener por objeto la interpretación o aplicación directa de la Constitución.

Para el ejercicio de 2004, se introduce la prohibición de dar respuesta a planteamientos que versen sobre la inconstitucionalidad de dispositivos fiscales.

Lo anterior intenta, creo, dotar de seguridad jurídica a la figura de la consulta, al tajantemente impedir cualquier pronunciamiento en relación con un precepto constitucional, a fin de dejar en manos del poder Judicial de la Federación el ejercicio de sus facultades en esa materia.

Sin embargo, me parece que el precepto excede el límite constitucional que establece el numeral 8° de la Carta Magna, al señalar que no procede en estos casos la negativa ficta a que se refiere el numeral 37 del propio Código Tributario.

Es decir, no obstante el contenido del dispositivo, la autoridad fiscal se encuentra obligada por disposición de la Carta Fundamental a dar contestación al particular solicitante en breve término.

E) Competencia.

Corresponde a la Administración General Jurídica, dependencia del Servicio de Administración Tributaria y a la Administración General de Grandes Contribuyentes, y a las Administraciones Locales Jurídicas que dependen de aquéllas, la resolución a las solicitudes de autorización y de régimen que formulen los contribuyentes dentro del ámbito de su competencia.

Ello, con apoyo en los artículos 17, 26 y 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que señalan:

* Artículo 17.- 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.

XLVI.- Resolver las consultas o solicitudes de autorización o de determinación del régimen fiscal que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, así como recibir los avisos o las solicitudes de resolución particular relativas a exportaciones de bienes a jurisdicciones consideradas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta como de baja imposición fiscal, en los términos establecidos por la Ley del impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

LIV.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras en las materias de su competencia, así como las solicitudes de respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones.

“ Artículo 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

...

IX.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes que presenten respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones, que no sean competencia de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

... “

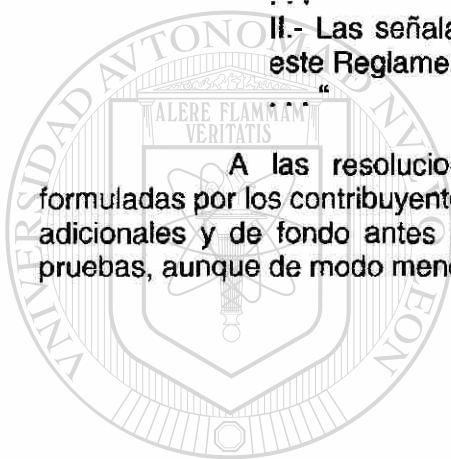
“ Artículo 28.- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades siguientes:

...

II.- Las señaladas en las fracciones . . . IX del artículo 26 de este Reglamento.

“

A las resoluciones que deban recaer a las consultas o solicitudes formuladas por los contribuyentes, deben observarse en todo caso, los requisitos de forma, adicionales y de fondo antes precisados, así como los relativos a la valoración de las pruebas, aunque de modo menos formal.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

IV.- La aplicación de la ley por la Administración Pública.

1.- Fuentes de derecho tributario.

La generalidad de los autores determinan como fuentes del derecho a la ley, la costumbre, los usos, la jurisprudencia y la doctrina. Sin embargo, tratándose de la materia fiscal, tales consideraciones sufren evidentemente algunas variantes que particularizan esta rama del derecho.

Lo anterior no significa a mi modo de ver, que dicha disciplina constituya un apartado autónomo del derecho, sino que evidentemente se ubica dentro del campo del derecho financiero, que a su vez, forma parte del derecho administrativo.

Empero, sí es posible distinguir que el conjunto de normas que conforman la parte del derecho que nos ocupa, retoman las instituciones de derecho común y reformula su concepción para efectos fiscales, al punto de conformar un cuerpo legal diametralmente distinto e inclusive, opuesto en muchas ocasiones a las figuras tradicionales bajo las cuales se lleva a cabo la actividad mercantil normalmente.

Dionisio J. Kaye,²⁰⁸ señala al respecto:

... “ cabe recordar que hoy en día, el Código Fiscal de la Federación establece y regula una serie de instituciones que están primariamente fuera de la competencia de su ámbito material y personal de validez; en efecto, es el Código Fiscal de la Federación donde por primera vez se introdujeron los conceptos de arrendamiento financiero, enajenación de bienes, domicilio, etc., que no estaban regulados en alguna ley o donde se vino a establecer un concepto fiscal, similar o no, para ciertas instituciones ya reguladas por otras leyes. A partir de 1990, las sociedades y asociaciones civiles tributan el Impuesto Sobre la Renta y al Valor Agregado como antes lo hacían las personas morales que realizaran actividades empresariales. No siendo lo anterior suficiente, vemos cómo a partir de 1990, la fracción IV, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, viene a establecer que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien realice dos o más actos relacionados entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, en este caso, quiere decir que el engaño o aprovechamiento de error dejan de ser elementos para la determinación o tipificación del delito y llamarle defraudación fiscal, queda sancionada esta conducta con las mismas penas. Obvio resulta suponer que este nuevo delito tiene como propósito castigar la evasión o elusión del pago de contribuciones que resulten como consecuencia de la aplicación de otras leyes. Lo preocupante no es en sí su existencia, sino el constatar que a partir de 1990, lo que para

²⁰⁸ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág 23.

ciertas leyes puede considerarse como una actitud lícita por parte de los particulares, en materia fiscal se torna como una conducta delictiva . . . “

Ante ello, podemos señalar que la fuente primordial del derecho tributario lo constituye la norma emanada del Poder Legislativo. Empero, previo a un análisis somero, se impone señalar algunos aspectos de su fuente preeminente: la constitución.

Dice al respecto Jiménez González²⁰⁹: “ hacer referencia a la Constitución como una fuente del Derecho constituye una obviedad y de paso una afirmación imprecisa. La constitución, dado el valor que tiene dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no es sólo una de las fuentes del Derecho, sino la fuente por excelencia del orden jurídico y por lo tanto la fuente de las fuentes del derecho.”

En efecto, es la Carta Magna la que estatuye el sistema de que habrá de valerse el orden jurídico creado a su sombra y el valor que tendrá en la organización social y económica del Estado. Gracias a ella, las demás fuentes, tratados, reglamentos, principios generales del derecho logran plena existencia.

Andreozzi²¹⁰ precisa acerca de las fuentes constitucionales “se presentan desde el momento en que la colectividad se ha dado su Carta Constitucional, el ordenamiento jurídico máximo del cual se derivan todas las leyes consideradas como secundarias, con respecto a ella, entre las que se encuentran las impositivas”.

En ese sentido, resulta claro que es la Carta Fundamental fuente primaria del abanico legal en que se inserta el derecho tributario y a ella debe subordinación, aspecto que se verá más adelante.

Así, en su artículo 31, fracción IV, nuestra Constitución expresa que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Igualmente, en sus artículos 65, fracción II y 73, fracción VII, la propia Carta Magna establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Los reglamentos encuentran su justificación constitucional en el numeral 89, fracción I, de la Constitución; mientras que los principios generales del derecho lo hayan a su vez en el diverso 14 de la propia Carta Magna.

Pero es el artículo 133, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el que establece el principio de la supremacía de la constitución frente al resto de los elementos del ordenamiento jurídico, que únicamente por su relación frente a aquélla tienen la relevancia y eficacia jurídica.

²⁰⁹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 138.

²¹⁰ Andreozzi, citado por Margain Manaoutou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICNO. 5ª. Ed. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 47.

Tales disposiciones constitucionales llevan sin duda a la conclusión de que en la materia que nos ocupa, es la constitución la fuente primaria de la que emana el ordenamiento jurídico fiscal, y luego, de forma por demás prominente, la ley tributaria la que desarrolla todo el sistema de obligaciones y derechos a que se habrán de sujetar los contribuyentes y el propio Fisco Federal y locales.

2.- Leyes y disposiciones fiscales.

Es la ley una de las fuentes del derecho con mayor predominancia en el sistema de elementos que componen el ordenamiento jurídico mexicano, derivado de la tradición románica heredada por los conquistadores.

“Las leyes son normas jurídicas producidas por el Estado en ejercicio justo de una potestad construida ad hoc para producir tales productos normativos”.²¹¹

El poder del Estado para producir tales normas constituye la potestad legislativa, conferido a un órgano determinado del propio estado, que tiene como función justamente dar origen a tales normas con el rango especial de ley, tal entidad se denomina generalmente Congreso o Parlamento.

Extraordinariamente, vale decir, puede corresponder de manera temporal o circunscrita a hipótesis específicas, la producción de normas de carácter general y abstracto al Titular del Poder Ejecutivo.

Se atribuye a la ley características tales como lo son, generalidad, carácter vinculante, coercibilidad. En cuanto a la primer nota, esto significa que el destinatario de la norma no es específico, sino un universo de sujetos que quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa. El carácter vinculante se encuentra constituido por la producción de efectos jurídicos de carácter ineludible que implican soportar las cargas a que se refiere la norma jurídica. Así mismo, su coercibilidad se haya en la posibilidad implícita de hacerse efectiva aún mediante la fuerza del Estado.

Es interesante señalar las características que Andreozzi,²¹² señala a propósito de las características de la ley tributaria:

- 1) Es una ley que impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado.
- 2) La ley tributaria tiene eficacia específica propia.
- 3) Tiene un poder de ejercicio inmediato, dejando a salvo los derechos del obligado para discutir su constitucionalidad.

Debe señalarse que bajo el principio de reserva de ley, esto es, de la exigencia en cuanto a que únicamente a través de ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida específicamente la potestad legislativa, pueda obligarse al gobernado el pago de contribuciones con la finalidad de soportar las cargas financieras que implican la satisfacción de las necesidades públicas.

²¹¹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 141.

²¹² Andreozzi, citado por Margain Manaoutou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICNO. 5ª. Ed. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 153.

Este principio se erige a su vez como una salvaguarda a los intereses de los particulares, pues nadie que no sea el legislador ordinario puede en consecuencia, llamar a contribuir a los gastos públicos. Es entonces que se afirma que tal facultad constituye un monopolio a favor del órgano productor de las leyes, y en virtud de tal garantía, ningún administrado puede ser constreñido al cumplimiento de una carga tributaria o fiscal que no se encuentre contenida dentro de una ley en sentido material y formal.

Ahora bien, del principio en cuestión se desprenden diversas modalidades, que genéricamente se deducen en la reserva absoluta y reserva relativa de ley. Bajo la primera modalidad, se dice que opera cuando un determinado sector de la vida económica no puede ser regulado sino a través de normas que tengan el rango de ley. Es decir, en tal área las normas reglamentarias no tiene aplicación ni operación alguna al no ser susceptibles, por disposición constitucional o legal, de producir ningún efecto.

En cambio, la reserva de ley en forma relativa rige un determinado sector si para determinados campos del mismo se dispone su regulación mediante ley, mientras que otros, pueden en todo caso, ser normados mediante normas de distinta categoría a la de la ley.

El principio de que hablamos se haya consagrado en nuestra Carta Magna en los numerales 31, fracción IV, 73, fracción VIII, que señalan literalmente:

“ Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

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

“ Artículo 73.- El Congreso tiene facultad para:

...
VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.
... “

Los dispositivos en comento establecen tajantemente:

1) La consagración del principio de reserva de ley formal y material en la materia tributaria, conforme al él sólo a través de un acto de naturaleza legislativa es posible imponer cargas a título de tributo. La obligación de contribuir únicamente es posible de soportar en los términos establecidos por las leyes. Es por ello que los elementos que sirven para individualizar y fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria deberán en consecuencia estar previstos en la ley.

2) La creación del tributo y sus componentes debe provenir del legislador. Por ende, la exigencia de seguridad jurídica implica la necesidad de que se señale expresamente en los actos de molestia sean expedidos con base en la ley, sin que quede al arbitrio de la administración tributaria fijar los términos, supuestos, cuantía y demás modalidades del tributo.

Jiménez González,²¹³ señala los caracteres que deberá contener la ley formal:

“ . . .

1.- Elemento objetivo del hecho generador. En forma tasada y agotadora el elenco de los supuestos que, por ser reveladores de capacidad contributiva, producen el surgimiento de cada una de las obligaciones singulares de contribuir, por ejemplo: l percepción de ingresos por salarios, por honorarios, por dividendos, etc. Dato que constituye el elemento objetivo o material de cada hecho generador de obligación tributaria particular.

2.- Sujetos deudores. Los sujetos sobre los que en cada caso recaerá la condición, bien de contribuyentes o de deudores tributarios con cualquier carácter. Nadie podrá ser llamado a soportar una carga tributaria si no es que su condición de obligado le viene impuesta por la ley.

3.- Contexto espacial y temporal del elemento objetivo. La determinación legal de las circunstancias espaciales y temporales que contextualizan al elemento objetivo resultan indispensables, pues sólo dándose ellas el hecho generador de una obligación tributaria se actualiza, no siendo por tanto suficiente para ello la realización del elemento objetivo, dado que éste sólo es una pieza dentro del entramado de tal hecho y para que el mismo se configure requiere concurrir la totalidad de sus elementos. Por ejemplo, de nada sirve de cara al surgimiento de una obligación tributaria a título del Impuesto Sobre la Renta, que alguien perciba ingresos por honorarios si los mismos son percibidos en el extranjero y por un o residente en México o bien que se refieran a un ejercicio fiscal en que tal percepción de ingreso no tenía el rango de elemento material de un hecho generador.

4.- Base gravable. Para estar en condiciones de fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria es preciso saber qué proporción del elemento objetivo se tomará en consideración para ello, de no precisarse tal elemento no podría arribarse al conocimiento del monto del débito tributario y por ende n se estaría en aptitud de valorar si la carga a soportar responde a las exigencias de proporcionalidad y equidad. Por ello la previsión legal de tal elemento se torna en indispensable para acatar el imperativo constitucional. Por ejemplo, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas es preciso que el legislador y sólo él establezca sobre qué nivel de inexplicación del régimen de exoneraciones, deducciones o reducciones, etc. Sólo a partir de ellas es que podrá valorarse

²¹³ Jiménez González, Antonio. Op.Cit. pág. 157.

si tal carga responde a exigencias de proporcionalidad y equidad.

De remitirse a una norma sin rango de ley, por ejemplo: un reglamento, la configuración del régimen de reducciones, exoneraciones, etc., se estaría contraviniendo el mandato constitucional pues en tal caso la fijación del quantum del débito tributario se habrá llevado a cabo no en su totalidad de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

5.- Tasa o alícuota. La fijación precisa de la alícuota es cometido incuestionable del legislador, no bastando con la fijación de máximos no excedibles.

6.- Época de pago. La fijación de tal elemento deberá ser de exclusivo cometido del legislador.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo ha resuelto, reconociendo en el principio de reserva formal de ley en materia tributaria su carácter de reserva relativa y rígida.

Es preciso señalar algunos de los aspectos más importantes de la creación de las leyes:

1) Iniciativa de ley. En términos del artículo 71 de la Constitución General de la República, el derecho de iniciar leyes o decretos en materia tributaria compete a:

- a) Al Presidente de la República,
- b) A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión,
- c) A las Legislaturas de los Estados

DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

El artículo 72 de nuestra Carta Magna dispone que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualquiera de ellas; excepto los preceptos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.

2) Discusión y aprobación de la Ley. Como se indicó, conforme al artículo 72 de la Constitución, todo proyecto de ley en materia de contribuciones, deberá presentarse en primer lugar ante la Cámara de Diputados o Cámara de Origen como también se le llama; si es aprobada, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores, también conocida como Cámara revisora, para conocer en segundo término. Aprobada por esta Cámara, se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer a dicho proyecto, lo mande publicar de inmediato a fin de que entre en vigor.

Cuando sea el caso que el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo en uso de su derecho de veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Aprobado el decreto por una mayoría de dos terceras partes de los votos totales, pasará nuevamente a la Cámara revisora, en donde, si es aprobada por igual número de votos, será enviado al ejecutivo para su promulgación. En este evento, no obstante que el Ejecutivo se negara a esto último, ya no puede oponerse.

3) Refrendo de la Ley. El Presidente de la República debe estar asistido, al promulgar las leyes, del Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo al que corresponda el negocio. En ese sentido, el artículo 92 Constitucional establece que “ todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario del Despacho del ramo a que el asunto corresponda y sin ese requisito no serán obedecidos”.

Si bien, el precepto en cuestión no menciona expresamente a las leyes, debe tenerse en cuenta que al ser la promulgación la orden del Presidente de la República para que la ley sea obedecida, es claro entonces que aún las leyes se encuentran comprendidas dentro de este precepto.

Así, “la asistencia de los Secretarios de Estado al acto en que el Presidente de la República promulga las leyes, o dicta acuerdos u órdenes para que tengan exacta observancia, se denomina refrendo”.²¹⁴

4) Promulgación de la Ley. La promulgación “es el acto en que el Presidente de la República aprueba el proyecto de ley elaborado en el Congreso y ordena su ejecución”.²¹⁵

Como se señaló a propósito del apartado de Discusión y aprobación de la Ley, el Presidente no está obligado a promulgar de inmediato todos los proyectos que le remita el Congreso, puesto que el artículo 72 de la Constitución lo faculta para aprobarlo o desecharlo. Existirá aprobación expresa en el caso de que el Presidente lo aprueba y lo promulga. En cambio, habrá aprobación tácita cuando de acuerdo con el artículo b) del citado artículo no lo devuelve, dentro del plazo de diez días a la Cámara de Origen, con las observaciones correspondientes.

5) Publicación de la Ley. El artículo 89, fracción I, de la Carta Magna dispone que el Presidente de la República debe publicar las leyes. El efecto de este acto es que el ordenamiento legal sea conocido. Para ello se requiere la impresión en el Diario Oficial de la Federación.

6) Vigencia de las leyes tributarias. La Constitución General de la República establece en su artículo 65, fracción II, que el Congreso, durante su período ordinario de sesiones, examinará discutirá y aprobará el presupuesto del año fiscal siguiente y decretará los impuestos necesarios para cubrirlo. Así, debe concluirse que la vigencia constitucional de la ley tributaria es de un año fiscal.

²¹⁴ Martínez López, Luis, Op. Cit., pág. 166.

²¹⁵ Ibidem, pág. 165.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la ley tributaria, en general, la legislación fiscal mexicana ha adoptado el sistema de vigencia instantánea, en oposición al sistema reconocido en Derecho Civil de vigencia sucesiva. Ello obedece sin duda alguna a la necesidad de adecuar las reformas a la ley a la realidad económica impetrante en un momento y época determinada, que de ser regulada a través de una vigencia sucesiva daría lugar a graves distorsiones o a que inclusive, los supuestos a los que se destinan podrían no estar presentes a la entrada en vigor de la ley en un territorio específico del país, amén de que la rapidez del sistema adoptado por la legislación fiscal permite la mayor eficacia que amerita la regulación de sucesos y fenómenos económicos.

7) Abrogación y derogación de las leyes. La abrogación de la ley quiere decir su anulación total, haciéndola desaparecer por completo, de tal forma que no puede aplicarse a hechos pasados ni a los que ocurran después. Significa la "abolición total de una ley, que puede ser expresa o formulada en virtud de un precepto contenido en otra posterior, es decir, resultante de la incompatibilidad que exista entre las disposiciones de la nueva ley y las de la anterior".²¹⁶

Derogación, en cambio, es "la privación parcial de la vigencia de una ley, que puede ser expresa (resultante de una disposición de la ley nueva) o tácita (derivada de la incompatibilidad entre el contenido de la nueva ley y el de la derogada)".²¹⁷

En ese sentido, la ley derogada debe aplicarse a situaciones acaecidas mientras estuvo vigente, e incluso, por su finalidad especial, pueden regir por un lapso posterior a su derogación, cuando la ley así lo disponga expresamente.

3.- Interpretación de las leyes fiscales.

Conforme señala el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina y De Pina Larrañaga,²¹⁸ entendemos por interpretación del derecho "la actividad intelectual encaminada a investigar su verdadero sentido como el resultado de esta investigación".

La labor interpretativa no se reduce entonces meramente a los casos de oscuridad y ambigüedad de la ley, sino que va más allá al intentar descubrir la voluntad misma del ordenamiento como expresión de la voluntad del Estado.

Los métodos de interpretación corresponden a las herramientas idóneas para desentrañar el sentido y el valor de la ley, cuyo marco de referencia lo es la Teoría General del Derecho. Es importante entonces dar un breve repaso a tal metódica a fin de circunscribirlo luego a la interpretación de la ley fiscal.

A) Método gramatical. Este método alcanzó un gran esplendor en las escuelas de los glosadores y comentaristas, que hicieron su aparición hacia principios de la Edad Media, en que el derecho no tenía espacio autónomo, sino se encontraba englobado en la enseñanza de la gramática.

²¹⁶ De Pina y Larrañaga. DICCIONARIO DE DERECHO. 17 ed., México: Porrúa, pág. 18.

²¹⁷ Ibidem, pág. 242.

²¹⁸ Ibidem, pág. 308.

El objeto de su estudio lo constituyó el Digesto o Pandectas, en el cual Justiniano ordenó reunir las obras de los antiguos jurisconsultos, como consecuencia de su propósito de reconstruir y uniformar el antiguo Derecho Romano. Cabe recordar que a dicho emperador, coronado en el año 527 d.C., se debe la compilación de leyes romanas hasta entonces sueltas, jurisprudencias, constituciones, rescriptos y demás disposiciones legales que en su conjunto reciben el nombre de Corpus Juris Civilis, del cual forman parte la primer ordenanza citada. Igualmente, conformando dicha colección de disposiciones, Justiniano encargó componer una obra elemental, destinada a franquear la entrada a la ciencia, que contuviera los principios de las leyes o instituciones.

Señala Germán Cisneros Farías,²¹⁹ que Digesto o Pandectas deriva del verbo latino “digere” poner en orden”; y Pandectas, de la voz griega “pan dejomai” que se refiere a “contengo todo”.

El maestro Boloñés Irnerio y después los maestros de esa ciudad, desde la enseñanza de la gramática y como fuente unitaria un ejemplar del Corpus Juris Civilis, inició la interpretación literal de los manuscritos del Derecho romano, despertando tanto interés la jurisprudencia y temas jurídicos que hubo de fundarse la primera universidad del mundo en Bolonia. Mediante reglas lógicas obtenidas del Digesto, se iban haciendo interpolaciones o glosas marginales a cada una de las leyes del Digesto, a manera de máximas o brocardos, inducidos del texto mencionado, renunciando a toda opinión personal. Las reglas y los brocardos constituyeron una primera fórmula de interpretación gramatical de las leyes del Digesto.

Así entonces, el método gramatical consiste básicamente en desentrañar el significado de las palabras a través de las cuales se manifiesta la voluntad del legislador. En éste método se considera a la ley como una serie de vocablos mismos a los que somete a análisis en los términos de las reglas gramaticales.

B) Método exegético. Se puede decir que los glosadores y comentaristas son los principales antecedentes de la escuela de la exégesis, más el primer intento en la historia moderna por codificar las leyes civiles aisladas se da en Francia con la promulgación del Código de Napoleón en 1804. Dicha codificación se extendió con rapidez por Europa y territorios coloniales de países de raíz latina, excepto por supuesto países de habla inglesa, así como de lenguas germánicas.

Dicho instrumento legal detonó sin duda movimientos académicos orientados al estudio, análisis y aplicación de la codificación a casos concretos, y posteriormente, dado el clima y actitud científica que prevaleció en los juristas franceses, se propició el debate de las instituciones jurídicas, la metodología y aplicación de la ley.

El método exegético encuentra su plena manifestación en los casos de difícil aplicación de la norma. Es entonces que la ley reclama el papel preponderante que tiene en esta escuela, pues frente a ella ningún argumento debe tomarse en cuenta. Jueces, autoridades administrativas y tribunales deben adherirse al texto de la ley, fuente única del derecho. De hecho, el pensamiento fundamental gira en torno a que la legislación formal, conjunto de actos legislativos promulgados y vigentes, deben bastar para hacer funcionar la vida social.

²¹⁹ Cisneros Farías, Germán, La interpretación de la Ley. 3ª. Edición, México: Trillas, 2000, pág. 54.

En efecto, frente a las demás fuentes del derecho, tales como el derecho natural, la equidad, la costumbre, etc., se señala que las leyes naturales o morales no son obligatorias mientras no son sancionadas por la ley escrita, en tanto que únicamente al legislador le incumbe determinar las normas morales que deben reputarse obligatorias por efecto de la ley.

Conforme a Germán Cisneros Farías,²²⁰ las ventajas y desventajas del método exegético son las siguientes:

“ Bondades:

1. Inicia un proceso de fijeza en el Derecho y con ello la seguridad jurídica.
- 2.- Conjunto de leyes aisladas, dispersas.
3. Se inició con él un proceso académico de explicación e interpretación limitada y después amplia del Derecho.
4. Los países se adhirieron al Derecho escrito, legislado, codificado, nació así el Derecho Napoleónico.
5. Se creó un ambiente propicio por la creación de la ciencia del Derecho.
6. Se dio origen al establecimiento del método, escuelas, sistemas, bases para la interpretación científica y sistemática del Derecho, teniendo leyes tangibles para su aplicación en los casos controvertidos de los particulares.

Deficiencias:

1. Monopolio de interpretación de la ley, por parte del legislador. . . . Durante su discusión y promulgación (del Código Napoleónico) existió una “atmósfera mítica”, una novedad grata para todos un ambiente de vanidad favorable a los juristas y al mismo legislador . . . “
2. La atmósfera de respeto en que se promulgó el Código. Entonces los jueces, debido a la atmósfera prevaleciente, no pudieron realizar algún movimiento de interpretación, pues el mismo artículo 4° del Código de referencia, los compelia a una respuesta y en caso contrario, pueden ser acusados como reos de denegación de justicia. Así se lee en el artículo 4° mencionado: “El juez que se niegue a dar sentencia a pretexto del silencio, oscuridad, o insuficiencia de la ley , podrá ser acusado como reo de denegación de justicia”. Y más adelante en el artículo 5°, se anota: “Se prohíbe a los jueces fallar en las

²²⁰ Cisneros Farías, Germán. Op. Cit. Pág. 79.

causas que se sujetan a su decisión, por vía de disposición general y reglamentaria.” Esta actitud se extendió a la época y tiempos de las sentencias judiciales, impidiendo con ello la interpretación de los artículos del Código . . . “

3. La interpretación de la intención del legislador, da margen a un subjetivismo exagerado. Bajo la apariencia de permanecer fiel a la ley y a la voluntad del legislador, el método exegético da margen al subjetivismo más exagerado. El intérprete, por la inercia de sus propios intereses, propende a sustituir con sus ideas las ideas que no tiene o no encuentra en la ley o en la voluntad del legislador. Las intenciones del legislador, las circunstancias en que creó la ley, tienden a perder la objetividad de una explicación realista o científica y son sustituidos por contenidos ideológicos, intereses de grupo o deformaciones psicologistas. Esta creciente actitud subjetivista fue protegida con un aforismo ampuloso, que con el fin de dar fuerza a los argumentos exhibidos en la ley, se decía que ésta era clara, evidente, lúcida, que por tanto en tal o cual sentido se debería interpretar, con esta actitud, nació el aforismo exegético: *in claris non fit interpretatio*.

3. Se crea la interpretación auténtica o interpretación legislativa. El monopolio de la interpretación de la ley por parte del legislador es derrumbado con los golpes de la doctrina jurídica. Empero, no totalmente. Queda a su beneficio la interpretación que el legislador da o pretende dar en el texto de la misma ley. La doctrina ha definido este espacio ganado por el mismo legislador, como interpretación auténtica o interpretación legislativa.

Dura Lex, Sed Lex: El Código es la expresión del Estado. El Derecho es la manifestación más fuerte, dura del Estado. Frente a la ley no proceden otras razones, ni el derecho natural, ni la equidad. No hay más equidad que la de la ley, ni más derecho natural que aquél que la ley le reconoce tal carácter: *Dura lex, sed lex*.

C) Escuela alemana y positivismo. Los juristas alemanes fueron capaces de crear una propuesta académica de matices propios y novedosos conceptos que incluso se opone a la influencia directa del Código Napoleónico. La escuela alemana utilizó básicamente los siguientes métodos de interpretación de la ley:

El Positivismo. La influencia en el derecho de esta corriente de pensamiento se manifiesta en la delimitación al juez de la lógica de la subsunción de la ley, que se refiere a la presentación de la decisión judicial atendiendo a un silogismo jurídico, en que la premisa mayor se encuentra constituido por la norma o la ley aplicada al caso; la premisa menor, el hecho o conducta sujeta a controversia, y la conclusión, la sentencia emitida por el juzgador. La ley entonces, juega un papel determinante en la actividad judicial.

El método histórico. Es iniciado en Francia por Saleilles y continuado con amplitud por Savigny. Conforme expone este jurista, el Derecho se forma en el tiempo, mediante sentimientos y juicios humanos sobre lo justo y lo injusto en los actos de relación de la vida jurídica. El derecho así formado refleja el espíritu nacional (volksgeist). El derecho nacido de la colectividad contribuye a la cohesión política de ese pueblo. Por ello, no puede establecerse por el legislador con el propósito de encerrarlo en un Código.

Los principios generales del método histórico son básicamente el empirismo, en tanto que el derecho se presenta aquí como algo externo, real, objetivo; su conocimiento se deriva de la experiencia, sin que existan principios jurídicos independientes de la realidad, a priori.

Igualmente, la causalidad y el determinismo resultan en regla a seguir en el método en cuestión, conforme a la primera, todo fenómeno social tiene una causa; y en términos de la segunda, los actos humanos están ligados de tal forma que lo posterior está determinado por lo anterior.

Para esta escuela, el derecho es un cuerpo orgánico, natural. Así surge y vive en un constante producirse, hacerse y rehacerse, sometido a mutaciones que nada respetan; tales notas conforman los principios de irracionalismo y relativismo.

Y finalmente, como principio básico de la escuela de trato, desecha la metafísica y resurge la lógica jurídica, o mejor, las verdades históricas, conseguidas por el camino del más correcto raciocinio.

Esta escuela considera la interpretación como un acto intelectual que tiene por objeto el reconocimiento de la ley en su verdad. Esta debe hacerse independientemente de su facilidad o dificultad en la aplicación o con independencia de la oscuridad de la ley, pues representa un sentimiento del pueblo. Los elementos de que se vale este método son los siguientes:

1) Gramatical. Si bien esta escuela acepta la importancia de la participación del legislador, pues es un órgano de conciencia nacional, encargado de dar expresión lingüística, social, a un derecho popular ya existente, no admite su omnipotencia que le consagra el método exegético. Básicamente es utilizada la interpretación gramatical para fijar el sentido de las palabras usadas por el legislador para comunicar o transmitir su pensamiento.

2) Lógico. Consiste en el análisis de los elementos, características particulares de cada ley, entender el sentido lógico de la norma sujeta a interpretación. En este método los aspectos gramaticales y lógicos juegan un papel relativo en la interpretación de la ley.

3) Histórico. Mediante la utilización del medio o elemento histórico, el intérprete se adentra en la situación jurídico existente en el momento en que la ley fue dictada, y determina el cambio introducido por ella, es necesario penetrar en el espíritu original de las fuentes y apropiárselo de manera tan completa que se convierta en un derecho vivo. La ley debe ser interpretada tomando en cuenta las razones recogidas en la elaboración de la misma. Estas razones no son otra cosa que el espíritu del pueblo, de su forma de vida, de sus valores e intérpretes.

4) Sistemático. Según Savigny,²²¹ en virtud del elemento sistemático, se hace una obra constructiva, se establece un lazo que une a las instituciones y a las reglas jurídicas dentro de un sistema o unidad. Las leyes constituyen a su vez un sistema destinado a regular todos los hechos que se verifiquen en relación y en correlación con el Derecho. Son posibles las lagunas, más el derecho como sistema, unidad o universalidad, puede superar las lagunas con la fuerza orgánica del Derecho ya dictado, con la fuerza del derecho patrio que le permite completarse a sí mismo. Es aquí donde se presenta el pensamiento analógico, el cual dicta que un hecho nuevo, no previsto por la ley, debe resolverse conforme a los principios y a la naturaleza de la institución a la que pertenece.

El medio o elemento sistemático parte del fundamento de que todos los componentes del Derecho están en relación con principios básicos. Descubrirlos, fijar su esencia y sus afinidades, deducir de ellos reglas particulares; ordenarlos, darles unidad como sistema y participar en la construcción o aplicación del Derecho, es tarea científica del jurista. A esto, en suma, se le denomina procedimiento o medio sistemático.

El método de la jurisprudencia conceptual. Como parte del positivismo jurídico, este método no reconoce más derecho que el que cada ordenamiento jurídico otorga. El método en cuestión tiene los siguientes postulados que se inscriben dentro del marco de la lógica:

a) De manera inductiva. Partiendo de las leyes particulares del caso, se busca en ellas lo que hay de general y homogéneo, se buscan los principios o conceptos en que todas aquéllas convergen unitaria y orgánicamente.

b) De forma deductiva. Se extraen las consecuencias que tales principios o conceptos entrañen, los cuales ejercen su función sobre el total ordenamiento jurídico de que se trate.

c) Abstención de penetrar en una justificación y valoración de las leyes o normas jurídicas, desde el punto de vista de la justicia. Se abstienen de penetrar en el terreno axiológico de una norma jurídica.

El método de jurisprudencia de intereses. Este método afirma que ningún código o ley de una época o pueblo podrán ser suficientemente comprendidos sin el conocimiento de las condiciones sociales efectivas de ese pueblo y de esa época. El motivo de la existencia de una institución jurídica se halla en el fin que se propone lograr, relacionado con las presiones o necesidades de una época determinada. El elemento relativo al fin dentro del método, es la parte esencial de la propuesta de Jhering, creador junto con Philip Heck de esta propuesta. Jhering afirma que el fin es el creador de todo derecho, que no hay norma jurídica que no deba su origen a un fin, a un propósito, esto es, a un motivo práctico. La finalidad del derecho reside en la protección de los intereses en general de una sociedad. El papel del juzgador, dentro de este método, no debe circunscribirse al manejo de juegos conceptuales o lógicos, sino en los intereses o valoraciones que orientaron al legislador y que éste finalmente adoptó como criterios determinantes en sus leyes. Sus postulados son los siguientes.²²²

²²¹ Savigny, citado por Cisneros Farías, Germán. Op. Cit. pág. 98

²²² Cisneros Farías, Germán. Ídem, pág. 105.

a) El juez está obligado a obedecer el Derecho positivo con la finalidad de ajustar los intereses en conflicto.

b) El juez debe desarrollar criterios axiológicos, conjugándolos con los intereses sociales en caso de que las leyes estén incompletas, inadecuadas e incluso contradictorias.

c) El juez debe proteger la totalidad de los intereses que el legislador ha considerado dignos de protección.

d) El juez puede recurrir a la analogía, en los casos no previstos, pero orientando la analogía sobre la valoración de intereses en que todo el sistema u orden jurídico se haya inspirado.

e) El juez no es el creador del Derecho, sino colaborador, dentro del orden jurídico positivo, en la realización de los intereses que inspiraron dicho orden."

Tales son las escuelas y métodos de interpretación más importantes que han tenido vigencia en la última centurias, nacidas en el derecho común y luego extendida su influencia al campo de lo fiscal, matizadas por la naturaleza de tales normas.

4) Métodos de la interpretación fiscal.

Los principales métodos de interpretación en materia fiscal, son: restrictiva, estricta o literal, la analógica y la económica. Nos referiremos sólo a la interpretación extensiva, restrictiva y estricta.

Interpretación extensiva y restrictiva. Señala Jiménez González:²²³

"cuando se descubre que la ley tiene un alcance o cobertura más amplia que la que se le reservaría de estarse al sentido literal de los términos en que se contiene. Tal método parte del supuesto de que la voluntad del legislador tiene una dimensión mayor que la reflejada en los vocablos en que se contiene la ley, por lo que se llega a la conclusión de que el legislador quiso más que lo explícito en la norma . . . Por el contrario, el método restrictivo se sustenta en una operación lógica d signo contrario a la anterior. Se parte del supuesto de que la ley que el texto de la ley tiene un alcance mayor que lo que puede reputarse como la real voluntad del legislador, por lo que si lo que interesa es desentrañar y ser fiel a la voluntad del legislador habrá que someter la ley a tal operación. . ."

La similitud entre ambos métodos radica en que presuponen que quien interpreta la ley conoce la verdadera intención del legislador, por lo que busca ajustar el alcance de la norma conforme a lo que el hacedor de la ley pretendió con su creación.

²²³ Jiménez González, Antonio. Op. Cit. Pág. 160.

Interpretación estricta. El método atiende principalmente al significado literal de las palabras sin prejuzgar sobre la voluntad expresada por el legislador, pues para este método, tal voluntad se encuentra consignada en la norma, de ahí que la gramática se constituye como la pieza fundamental de que se vale el intérprete.

Nuestra legislación. Es el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el dispositivo que consagra el principio fundamental que rige la materia tributaria en nuestro derecho.

Así, tratándose de cargas y excepciones a los contribuyentes, no se admite otra forma de interpretación que la estricta. Las disposiciones que tengan un contenido distinto al señalado, serán interpretadas mediante la aplicación de cualquier otro método de interpretación.

En defecto de norma fiscal expresa, serán aplicadas supletoriamente las disposiciones de derecho federal común, si no se oponen a la naturaleza del derecho fiscal, señala el precepto en comento.

Tal principio de supletoriedad implica el reconocimiento de que la ley fiscal puede acusar deficiencias, las cuales serían colmadas en un momento determinado mediante la recurrencia a un sistema jurídico distinto o a una parte del propio sistema jurídico.

Lo anterior constituye una fórmula natural de cubrir las lagunas de la ley, a fin de superarlas y ofrecer solución a los casos concretos. Más es importante señalar que ello no implica la utilización del método de integración.

Explica Jiménez González²²⁴ “ el procedimiento analógico consiste en esencia en aplicar una norma jurídica a un caso no previsto en ella, en virtud de la particular relación de semejanza que se da entre éste y el contemplado por la norma”.

Es evidente que la analogía como método de interpretación está proscrito de la materia fiscal, en cuanto hace a las cuestiones relativas a cargas y excepciones 8 (hecho imponible, exenciones) destinadas a los gobernados, pero, en mi opinión, no se encuentra prohibida en lo que hace a las demás disposiciones, por o que no existe razón legal para no aplicarse legalmente.

4.- Constitucionalidad de la ley fiscal.

El fundamento constitucional del Derecho Tributario Mexicano se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución General de la República, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Estado o Distrito Federal y Municipio en que residan.

A partir de este principio constitucional se ha desarrollado la doctrina fiscal mexicana y la consagración por parte de la Constitución Federal, de una serie de garantías que limitan el poder tributario. A continuación se establecerán tales conceptos fundamentales:

²²⁴ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 169.

A) Principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad consiste en que no podrá imponerse a los particulares ninguna carga tributaria, si ésta no se encuentra establecida en la ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

En términos de lo señalado por el principio de legalidad ni la Ley de Ingresos ni disposiciones reglamentarias que no tuvieran una regulación eminentemente legal, serían fuentes de imposición de obligaciones de naturaleza tributaria.

En ese sentido, dicho principio debe ser acatado por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. Así, de acuerdo con la fracción VII, del artículo 73, Constitucional, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Esta facultad concedida al Congreso sólo puede ser ejercitada mediante el proceso de formación de las leyes, y por ende, las contribuciones únicamente podrán encontrarse establecidas en materia fiscal federal en una ley emitida por el Congreso General.

Ahora bien, el Poder Ejecutivo se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la ley le permite, y por ello, la Secretaría de Hacienda, como dependencia del propio Ejecutivo, solamente podrá recaudar las contribuciones que específicamente determine el Congreso mediante la Ley de Ingresos de la Federación y obviamente, en las leyes reglamentarias particulares.

B) Principio de proporcionalidad y equidad.

La jurisprudencia mexicana no ha podido tratar en forma separada los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como tampoco la doctrina distingue tales figuras económicas en forma diferenciada.

La proporcionalidad se encuentra enfocada en forma aritmética a fin de referirlo a la parte alícuota de un todo. En efecto, la Constitución Federal establece la obligación de los residentes en el país para contribuir al gasto público. Así establecido, este último constituye un todo, y la posibilidad de ayudar a la satisfacción de tales gastos, resulta ser la parte alícuota que debe contribuir a la constitución de ese todo.

En términos del principio de proporcionalidad, es deber de las personas físicas y morales que se encuentren en igualdad de circunstancias en relación con el objeto del tributo, contribuir al gasto público

Haciendo hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias, al imponerse las contribuciones por parte del legislador, debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generamiento. De ahí que únicamente los ingresos, las utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales podrán ser fiscalmente afectados en una parte alícuota de los mismos, atendiendo al elemento de la capacidad económica del sujeto.

Lo anterior es de suma importancia, en virtud de que el principio de proporcionalidad gira en torno al concepto de capacidad económica, es decir, el deber de contribuir se encuentra en función de la mayor o menor posibilidad de aportar una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En ese sentido, un contribuyente sólo puede tener capacidad contributiva cuando obtiene ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución impuesta por el Congreso.

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, a través de dar el mismo trato a los iguales y distinto a aquellos que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

En ese contexto, la equidad fiscal implica la igualdad ante la ley tributaria de todos aquellos sujetos pasivos un mismo tributo, los que así considerados deben recibir un tratamiento idéntico en lo relativo a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo en todo caso, variar solamente las tarifas aplicables, de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

Para que una contribución reúna las condiciones de proporcionalidad y equidad, resulta indispensable que se encuentre establecida en un ordenamiento legal y regulado por esta en cuanto a su objeto, sujetos base y tasa o tarifa .

C) Principio del destino del gasto público.

El tercer principio a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, es el relativo a que el destino de las contribuciones es el realizar los gastos públicos.

La orientación exclusiva del importe de lo recaudado por la Federación a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, tiende a la satisfacción de las atribuciones del Estado que tienen que ver con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Así, el gasto público se encuentra integrado por el conjunto de partidas presupuestales que el gobierno federal fija tanto para la realización de sus actos propios de gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el Estado, y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos de los estados o de los gobiernos de los municipios.

Cabe señalar que el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer contribuciones específicas, más en cualquier caso, debe cumplir la condición de que tales fines específicos formen parte del gasto público.

Estas son algunas de los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con respecto a los conceptos reseñados:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.²²⁵

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contrastar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con la funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una nación. La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24 reformado y 55 de la referida ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión

²²⁵ Tesis pronunciada por el Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, Tomo: 187-192 Primera Parte, pág. 111.

fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que esta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.²²⁶

GASTO PÚBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.

La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. 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 lo 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. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto

²²⁶ Tesis pronunciada por la Sala Auxiliar, Séptima Época, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, pág. 51.

126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.²²⁷

6.- Efectos de la ley inconstitucional en el desahogo de consultas.

Uno de los temas que en los últimos años ha llamado la atención de quienes se encuentran de algún modo en contacto con la materia fiscal, y específicamente, pendientes del pronunciamiento de la Suprema Corte respecto al cumplimiento de requisitos constitucionales de la ley tributaria, es el relativo a la aplicación de determinada disposición carácter fiscal por parte de la autoridad administrativa y de los tribunales jurisdiccionales, que previamente, o aún con posterioridad, ha sido declarada inconstitucional por nuestro Máximo Tribunal.

En tal sentido, la opinión de la Corte ha sido congruente con el activismo desplegado en últimas fechas, pero sobretodo, abre la puerta a serias dudas en cuanto a la aplicación de su propia jurisprudencia por parte de los tribunales, ya sea del administrativo o judicial, según pasamos a exponer.

Tradicionalmente, en el derecho mexicano se parte del principio de la separación de poderes, así, corresponde al Ejecutivo la aplicación de la ley, tal y como ha sido establecida por su creador, mientras al Poder Judicial de la Federación incumbe la interpretación de las disposiciones.

Sien embargo, tales principios entran en pugna al tratarse de la aplicación de un dispositivo cuya inconstitucionalidad es declarada por la Corte. Ello, atendiendo a lo injusto de su aplicación por parte de la autoridad administrativa.

²²⁷ Tesis pronunciada por la Sala Auxiliar, Séptima Época, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, pág. 25.

A mi modo de ver, el precepto que mejor ilustra la clara distinción de que hablamos, se encuentra en la propia Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, en cuanto su numeral 192, en ningún momento establece el acatamiento de la jurisprudencia por parte de las autoridades del orden administrativo.

De donde se sigue que sólo los tribunales administrativos o judiciales están obligados por el precepto en cuestión a la aplicación de las tesis jurisprudenciales de nuestro Máximo Tribunal.

En entonces que el debate se traslada propiamente a la aplicación de la jurisprudencia por parte de los órganos jurisdiccionales y específicamente, los de carácter administrativo competente en materia fiscal, esto es, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dicho Tribunal ha sostenido consistentemente que carece de facultades para analizar la constitucionalidad de los actos emitidos por las autoridades administrativas, puesto que sus atribuciones alcanzan solamente el estudio de su legalidad. Ello es palpable de jurisprudencia II-J-258, cuyo rubro es del tenor siguiente: "COMPETENCIA.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN CARECE DE ELLA PARA RESOLVER CONTROVERSIAS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, REGLAMENTOS O DECRETOS., así como la jurisprudencia de la Corte expedida bajo el siguiente rubro: " TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES."

Las tesis jurisprudenciales de referencia son del tenor siguiente:

COMPETENCIA. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CARECE DE ELLA PARA RESOLVER CONTROVERSIAS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, REGLAMENTOS O DECRETOS. Conforme a lo previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sólo los Tribunales del Poder Judicial Federal pueden analizar y resolver las controversias sobre la constitucionalidad de leyes o reglamentos, razón por la cual el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para ello.

228

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 27/90. Centro de Distribución Urrea, S.A de C.V. 6 de marzo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 297/89. Ingenio La Providencia, S.A. 21 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES. El Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo.²²⁹

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 203/91. Comercial Eléctrica de Tuxpan, S. A. 4 de junio de 1991. Mayoría de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Disidente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Por ende, dado el caso de que un acto administrativo tuviera como sustento una disposición declarada inconstitucional, ello no convierte en ilegal el acto, atento a que la ley no es derogada por la jurisprudencia, y siendo así, la autoridad administrativa se encuentra obligada a observar la disposición y proveer a su exacta aplicación. En armonía con lo anterior el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa convino por mucho tiempo en reconocer la legalidad de las resoluciones administrativas así dictadas. Al respecto, debe recordarse la jurisprudencia por contradicción "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.", que señala:

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS. La obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar sus actos consiste en citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como en expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables y no, en citar también la jurisprudencia respectiva, esto es, la obligación de fundar los actos en la ley, no implica hacerlo en la forma en que haya sido interpretada por los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación, dado que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, por lo que resulta erróneo sostener que los actos de las autoridades administrativas sean violatorios del artículo 16

²²⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda época. Año. VIII. No. 81, Septiembre 1986, pág. 178.

constitucional por no apoyarse en la jurisprudencia que declare la inconstitucionalidad de una ley, habida cuenta que por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, los preceptos 192 y 193 de la Ley de Amparo, establecen con precisión que la jurisprudencia obliga solamente a los órganos jurisdiccionales.²³⁰

Incluso, no hay que dejar de lado el que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, no contiene entre las causales de nulidad que lista, la posibilidad de que sea anulada una resolución administrativa en razón de basarse en una norma inconstitucional.

Hay que señalar empero, que la Primera Sección de la Sala Superior sentó la jurisprudencia III-JS-I-6 que lleva por rubro: "MULTAS. SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.", la cual dispone la aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando haya declarado la inconstitucionalidad de leyes fiscales que establecen multas en montos fijos

MULTAS.- SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.-

Cuando se invoque una jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apoyo de uno de los conceptos de impugnación hechos valer en la demanda de nulidad, y ésta sea efectivamente aplicable al punto cuestionado, el Tribunal Fiscal de la Federación está obligado a su acatamiento en los términos previstos por el artículo 192 de la Ley de Amparo, sin que con ello implique en su caso pronunciarse sobre la constitucionalidad de algún precepto sino sólo sobre la legalidad del acto administrativo, tomando en cuenta para ello los preceptos normativos que lo sustentan; atendiendo a lo anterior, cuando se alegue que los preceptos que establecen montos fijos en multas ya han sido declarados inconstitucionales por jurisprudencia firme del Poder Judicial y se advierta que en la resolución impugnada se impusieron precisamente multas fijas, procede declarar la nulidad, por tener ésta su sustento en preceptos legales estimados inconstitucionales por Órgano competente, y en observancia a lo previsto en la Ley de Amparo como norma adjetiva superior.²³¹

Más debe tenerse en cuenta que este primer acercamiento a la aplicación de la jurisprudencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo es en materia de sanciones, en donde, tomado de la materia penal impera un principio de suplencia de la queja a favor del infractor, cuestión que hasta hace poco no acontecía en materia estrictamente fiscal, esto es, en lo relativo a las contribuciones.

²³⁰ Contradicción de tesis 40/2001-PL. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 26 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José Antonio Abel Aguilar. Tesis de jurisprudencia 38/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de mayo de dos mil dos. sesión privada del tres de mayo de dos mil dos.

²³¹ Jurisprudencia III-JS-I-6.

Es quince días importante señalar que aún ahora siguen existiendo tres momentos para la impugnación de la constitucionalidad de un precepto legal, en términos de la Ley de Amparo, a saber: a) dentro de los treinta días al de entrada en vigor de la ley, si esta es autoaplicativa, o sea, si con la sola entrada en vigor causa perjuicio al quejoso; b) dentro de los quince días siguientes a partir del momento del primer acto de aplicación de la ley, siendo esta heteroaplicativa; y, c) dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la sentencia definitiva, si el contribuyente opta por agotar los medios de defensa que la ley prevé en contra del primer acto de aplicación.

En ese sentido, la vía adecuada tratándose de una ley que el contribuyente estima no ha sido consentido, y ha sido declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Corte, no es otra que el amparo directo contra la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Más ello tiene los límites a que nos hemos referido en el párrafo anterior. Tal es el sentido de la tesis 2º/XIV/2000,²³² que establece:

AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA LEY APLICADA EN LA SENTENCIA RECLAMADA, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA CON ANTERIORIDAD. De conformidad con el artículo 166, fracción IV, de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, en el amparo directo puede alegarse la inconstitucionalidad de una ley dentro de los conceptos de violación de la demanda, pero si el quejoso ya la había consentido, como cuando ya había pagado, sin oposición y dejando transcurrir los plazos de impugnación, los tributos que establece dicho ordenamiento, no es jurídico estimar que puede enjuiciarse la constitucionalidad del sistema tributario que rige el impuesto a través del juicio de amparo directo, porque aunque en la sentencia reclamada se haya aplicado nuevamente la ley, resulta evidente que tal resolución, en todo caso, no constituye el primer acto de aplicación que trascendió a la esfera jurídica del peticionario, ni tampoco lo fue el primer acto administrativo que dio lugar al aludido juicio de nulidad, por lo que al no impugnar el sistema que lo rige mediante la acción constitucional dentro de los términos que para el ejercicio de la misma establece la Ley de Amparo, los conceptos de violación que en el amparo directo se formulen deben declararse inoperantes.

Amparo directo en revisión 1090/99. Servicios Modernos de Acapulco, S.A. de C.V. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 758/99. Operadora Santa Cruz, S.A. de C.V. 11 de febrero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Gonzalo Arredondo Jiménez.

²³² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000, pág. 371.

Sin embargo, tal afirmación parte de la base de que el referido Tribunal no resuelva sobre la constitucionalidad de la ley, cuestión que ahora, en términos de la reciente jurisprudencia número P./J. 38/2002, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 6/2002,²³³ aprobada en sesión privada de 29 de agosto de 2002, se encuentra obligada a analizar. La jurisprudencia en cuestión establece lo siguiente:

“JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.-

De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión, se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí

²³³ Contradicción de tesis 6/2002.-Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tribunales Colegiados Tercero y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero del Décimo Cuarto Circuito y Segundo del Vigésimo Primer Circuito.-26 de agosto de 2002.- Unanimidad de diez votos.- Ausente: Juventino V. Castro y Castro.- Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación”.

La ejecutoria que resuelve la contradicción, empero, de manera alguna establece la posibilidad de anular los actos administrativos que se sustenten en dispositivos inconstitucionales, si como se estableció anteriormente, no se han seguido las reglas para la impugnación del primer acto de aplicación de la ley. En efecto, es suficientemente ilustrativa la parte de la ejecutoria que señala:²³⁴

“... ”

Se sostiene que el anterior razonamiento es insuficiente para desvirtuar la determinación a que se arriba en la presente resolución, en virtud de que si bien es cierto que los tribunales que no conforman el Poder Judicial Federal carecen de facultades competenciales para analizar la procedencia de la impugnación de una ley, debiendo limitarse su actuación a determinar si en el caso concreto sometido a su conocimiento resulta o no aplicable la jurisprudencia de este Alto Tribunal, por fundarse el acto reclamado en la ley declarada inconstitucional para proceder a su aplicación, también es cierto que la cuestión referida es ajena al tema de obligatoriedad de la jurisprudencia que ha dado lugar a la contradicción, puesto que el mismo se refería no al análisis de la procedencia sobre el estudio de la inconstitucionalidad de la ley, como se pretende por el órgano denunciante, sino al relativo a si una jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una ley se puede aplicar al examinar un tema de legalidad, de acuerdo con la situación procesal en que se encuentre el justiciable. En otros términos, como ocurre también con la aplicación de la ley, antes de aplicar una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de una ley se debe determinar si procesalmente ello puede hacerse, pero tal cuestión llevaría a una conclusión afirmativa o negativa. En el primer caso, se tendría que aplicar la jurisprudencia obligatoria. En el segundo, no se aplicaría, pero ello de ningún modo significaría establecer que la jurisprudencia no es obligatoria, sino solamente que por las características del caso no procedía aplicarla.

... ”

Debe resaltarse que la tesis de mérito no es criticable en sí, pues tiende sin duda a la vanguardia, al poner en manos de un Tribunal administrativo la posibilidad de anular el acto que se funde en una norma declarada inconstitucional. Más ello se presta a la indebida aplicación del criterio judicial por parte del órgano resolutor en cuyas manos se encomienda, como puede dar cuenta de ello la autoridad fiscal que acude como parte demandada en juicio de nulidad.

²³⁴ Semanario Judicial de la Federación. Ejecutorias y votos. Septiembre 2002, pág. 417.

Baste como muestra el siguiente extracto:²³⁵

“QUINTO.-

...
 Ahora, no obstante lo considerando es en esencia fundado el agravio que se analiza, porque tal como se sustenta en la jurisprudencia transcrita, la obligatoriedad que el artículo 192 de la Ley de Amparo dispone en la aplicación de las jurisprudencias que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, esta supeditada a que en el caso concreto sea procedente tal aplicación.

En la especie, asiste razón a la revisionista en cuanto aduce que la jurisprudencia en que se apoyo la responsable para declarar la nulidad de la determinación controvertida en el juicio de origen no era aplicable, por haber consentido la actora el precepto legal declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dado que pretendía le fuese reconocido como inconstitucional por virtud de la declaratoria del máximo tribunal judicial del país y no por haberlo impugnado en los momentos que tuvo para ello, de acuerdo con la constitución federal y la ley de amparo, esto es, a partir de su primera aplicación por parte del contribuyente o por la autoridad.

...
 En tal virtud, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Amparo, existen tres momentos par la promoción del juicio de garantías contra leyes.

I.- dentro de los treinta días siguientes al de su entrada en vigor, si la ley es autoaplicativa;

II.- Dentro de los quince días siguientes a partir del primer acto de aplicación; y

III.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución del recurso o medio de defensa, si el interesado optó por ello previamente a la promoción del amparo.

...
 En el caso en estudio, el origen de la controversia en la instancia en estudio deriva de la consulta formulada por la actora a la Administración Local Jurídica de Ingresos del Centro del Distrito Federal, Subadministración de resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, por

²³⁵ Ejecutoria de fecha 09 de enero de 2003, pronunciada por Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la revisión fiscal 193/2002, interpuesta por la Administración Local Jurídica de San Pedro, en contra de la sentencia definitiva dictada en el juicio de nulidad 1195/01-06-01-7, promovido por PERLA SALDIVAR HERRERA.

la que solicito se confirmara el criterio de que no debió aplicársele lo dispuesto por el artículo 17-A de la Ley del impuesto sobre la Renta, declarando inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el trece de abril del mil novecientos noventa y nueve, señalo, que la aplicación de dicho numeral se motivó por el préstamo con garantía hipotecaria, en plazo de veinte años, que obtuvo de su patrón Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, Sociedad Nacional de Crédito el catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho, por la cantidad de \$319,000.00 (Trescientos diecinueve mil pesos 00/100 M.N.) y el diverso préstamo a mediano plazo, de treinta de agosto de mil novecientos noventa y nueve, por el importe de \$93,135.36 (noventa y tres mil ciento treinta y cinco 36/100 M.N.), esto es, derivada de un servicio personal subordinado, bajo el régimen que refiere el título IV, capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, específicamente, acorde con el artículo 80 de la referida ley, que impone la obligación para quienes realicen pagos por sueldos y salarios, de efectuar retenciones y enteros mensuales, los cuales tienen el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual; por lo tanto, agrego, el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos aplica la disposición al considerar entre otras retenciones la derivada de un ingreso en servicio por dichos prestamos, que según alego, adicionándose a los ingresos ordinarios hace que el impacto impositivo sea mayor y notoriamente gravoso y ruinoso generado al aplicarse el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, numeral que dijo, fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por contravenir el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; de ahí concluyó que en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, pago un impuesto mucho mayor al año de que le correspondía pagar considerando lo expuesto.

En esa tesitura, toda vez que la propia actora allego a su demanda de nulidad como prueba de sus pretensiones, copia fotostática de sus recibos de pago, de los que se desprende la aplicación del impuesto de mérito, así como el contrato de mutuo con interés y garantía hipotecaria que celebró con el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, Sociedad Anónima de Crédito, del pagare a mediano plazo y de la constancia de retenciones por salarios y conceptos asimilados que ampara el ejercicio fiscal del año de mil novecientos noventa y nueve, recibido por Banobras el doce de julio del año dos mil; documentos que no fueron objetados en la instancia en estudio, es indudable, el carácter de heteroaplicativo del precepto legal cuestionado y, por ello, este tribunal estima que debió

impugnarlo dentro de los quince días al del primer acto de su aplicación, que sería el primer ejercicio fiscal correspondiente al impuesto sobre la renta en el que se aplicó el numeral cuestionado, esto es el catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho en que obtuvo su primer préstamo de trato, o en caso de haberle sido determinado en ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad exactora a través del procedimiento administrativo de ejecución, también denominado económico coactivo, una vez agotados los medios de impugnación previsto por la ley correspondiente en la vía de amparo en contra de esa determinación; en tal virtud, al no hacerlo en ninguno de esos momentos, no puede con posterioridad, estimar que en vía de aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, se le eximan del pago de un tributo ya consentido, como bien lo alega la revisionista, ya que no puede estimarse el primer acto de aplicación, la consulta que formuló pues de ser así, se crearía una nueva oportunidad de atacar la inconstitucionalidad de una ley a través de consultas de la autoridad, a partir de enterarse que las leyes fueron declaradas inconstitucionales por el máximo tribunal del país y no a propósito del primer acto de aplicación, porque de aceptarse ello, se trasgrediría el sistema de impugnación de amparo contra leyes, ya que en el caso, se trata de obtener una declaratoria general para que no pueda aplicársele este artículo, máxime que en el caso se refiere a hechos parados (obviamente en relación con los ejercicios fiscales citado en la consulta), pues solo es restrictivo en relación con la sentencia o resolución impugnada en que se aplicó y, en el caso no es de concluirse que la consulta realizada constituya el primer acto de aplicación conforme con lo expuesto.

...
Criterio que pone de manifiesto el correcto estudio que debe hacerse de cada caso concreto, a fin de escudriñar si se satisfacen las reglas de oportunidad en la impugnación de la disposición declarada inconstitucional.

De tal modo que como establece la Corte, la aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no significa que se avale su empleo incorrecto.

Así las cosas, la jurisprudencia no hace otra cosa que colocar en su exacta dimensión lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley de Amparo, y en ese sentido, la adecuada armonía que debe acusar las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el régimen legal imperante.

V.- Opinión y propuesta personal.

1.- Consideraciones previas.

La petición a las autoridades fiscales que contiene una consulta sobre una situación específica y verdadera no ha estado exenta en los últimos años de la controversia derivada de los alcances que la resolución a ella recaída deba tener en la situación jurídica particular del consultante.

En forma tradicional, se había reconocido un régimen legal que conformado por disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, cuya columna vertebral se sustenta en específico en los artículos 34 y 36-Bis de dicha normativa.

Sin embargo, es claro que a través de diversas ejecutorias, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han modificado el esquema legal estableciendo un camino más flexible a los particulares en la forma de cumplir sus obligaciones fiscales.

Es así que se presenta el problema de establecer si realmente la estructura legal de la consulta fiscal es respetada por quienes resuelven en lo administrativo y en su caso, por aquellos que deciden el derecho.

Lo anterior es sumamente importante, pues por un lado, es evidente que si no se satisfacen las exigencias legales, las resoluciones administrativas y judiciales son ilegales, simple y llanamente. Pero de más trascendencia resulta ser que los responsables de aplicar la ley, y aún de decidir controversias en que se involucra una consulta fiscal observen la normativa legal que atañe a tal institución prescindiendo de cuestiones subjetivas o de prioridades que sitúen a dicha figura por abajo, por ejemplo, de la justicia fiscal.

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

2.- Opinión.

La Carta Magna contiene los principios fundamentales que rigen el Estado mexicano. En ese sentido, la Constitución General de la República establece las directrices a las que debe sujetarse la legislación secundaria positiva.

Es así, que desde mi perspectiva, el orden jurídico nacional debe constituir un engarzamiento de disposiciones que se orientan a cumplir la encomienda constitucional.

En mi concepto, la consulta fiscal toma la vía de una petición a las autoridades hacendarias, más subyace en ella un procedimiento administrativo que culmina con una resolución, la cual se encuentra sujeta a una determinada reglamentación jurídica, que en forma material no es otra cosa que el ejercicio de una función jurisdiccional.

Para tener una visión de los principios que rigen la consulta en materia fiscal, deben tenerse presentes aquellos relativos a la materia de amparo, los que

aplicados al entorno administrativo, dan como resultado una regulación de enorme similitud. Tal analogía es sin duda, el encuadramiento a las máximas estatuidas por la Carta Fundamental.

Así, tenemos que el juicio constitucional es regido por los siguientes principios esenciales:

- a) Instancia de parte agraviada.
- b) Agravio personal y directo.
- c) Definitividad.
- d) Prosecución judicial.
- e) Estricto derecho.
- f) Relatividad de la sentencia.

Las anteriores bases se ven actualizadas en lo que corresponde al régimen regulatorio de la consulta, como se muestra a continuación:

Instancia de parte agraviada. La obligación de dar respuesta por parte de las autoridades fiscales cobra vigencia, cuando entre otras condiciones, es solicitada de manera individual, es decir, referida a un individuo singularmente considerado.

Agravio personal y directo. En la medida en que la situación materia de consulta corresponda a una situación real y concreta y de manera alguna a un supuesto o hipótesis, se cumple con el requisito para su formulación.

Definitividad. Establecido por el artículo 18-A del Código Tributario, la obligación del promovente de indicar si los hechos o circunstancias objeto de consulta han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta o ante autoridad administrativa o judicial, así como el sentido de la misma, ello constituye la actualización del principio de definitividad, pues en última instancia, persigue evitar la emisión de resoluciones contradictorias.

Prosecución judicial. En particular, acatar la normativa de la figura jurídica, tanto para su procedencia, como para su resolución.

Estricto derecho. El artículo 5° del Código Fiscal Federal estatuye el principio de interpretación estricta para la materia tributaria. Ello al margen de la congruencia que debe guardar la respuesta con el planteamiento formulado.

Relatividad de la sentencia. En materia administrativa-fiscal resulta por demás evidente que las resoluciones recaídas a las consultas sólo vician a la administración tributaria respecto al individuo que las formuló y a ningún otro.

Los anteriores apuntes ponen de relieve la similitud de tratamiento que ambos ordenamientos dan a las sentencias y resoluciones reguladores de los respectivos procedimientos, ya sea de amparo o de materia administrativa. Y en ese sentido, la aplicación de los referidos principios se realiza en función de los reservados constitucionalmente para el juicio de garantías.

Ello me permite afirmar que en todo caso, los Jueces y Magistrados están obligados a respetar tales máximas con el fin de preservar la legalidad emanada del ordenamiento jurídico vigente.

Más con frecuencia, se privilegian determinados principios que postergan la aplicación de la normativa jurídica de la figura en comento, tales como los atinentes a la justicia fiscal, litis abierta, hasta la verdadera suplicia de la queja aún de manera velada.

A ello se agrega que en la actualidad varios factores han venido erosionando los postulados en mención.

En primer término, la transición democrática que vive el país ha permitido la participación más activa de un congreso federal de evidente pluralidad en su composición partidista. Es claro que la actividad del legislativo más que nunca obra como contrapeso y equilibrio, sobre todo al Poder Ejecutivo.

La propia necesidad del Ejecutivo de contar con los recursos suficientes para hacer funcionar su programa de gobierno le ha llevado a la elaboración de propuestas en el tema fiscal, entendido como lo relativo a la eficiencia de la recaudación y la fiscalización de los contribuyentes, a más de los regímenes tributarios aplicables a diversos sectores de causantes.

Sin perder de vista la exploración de temas de muy temprano estudio, como lo es la reforma fiscal integral, el régimen fiscal de Petróleos Mexicanos y en general, del sector energético.

A ello se aúna, o tal vez, por dicha razón, el ejercicio cada vez más activista del Poder Judicial. En el momento en que los otros poderes se han visto enfrentados por determinadas controversias, el mecanismo legal ha funcionado con la consecuente decisión por nuestro Máximo Tribunal de las disputas así establecidos. O mejor, ha dado lugar a la modificación de las disposiciones en aras de resolver el conflicto de cara a la propia resolución de la Corte.

Y ello es palpable también en relación con los conflictos entre el Fisco Federal y los particulares por el cobro de contribuciones creadas por el Congreso. Es aquí en donde se centra el vanguardismo de nuestro órgano de control constitucional que da lugar a la disyuntiva entre legalidad y justicia, y a la difícil tarea de armonizar ambos principios, como máxima aspiración de una sociedad ideal.

En efecto, se ha argumentado que finalmente, las clases económicas pudientes son las únicas que tienen la posibilidad de acudir al juicio de amparo en defensa de sus intereses, con la aplicación clásica de los principio rectores el juicio constitucional – instancia de parte agraviada, relatividad de la sentencia – lo que de suyo trastoca el principio constitucional de igualdad ante la ley de todos los individuos.

Amén del rezago en procedimientos radicados en los tribunales en temas similares por aplicación precisamente de los referidos principios.

Empero, la exceptuación del principio del principio de parte agraviada respecto a leyes declaradas inconstitucionales, rompe de tajo uno de los pilares del juicio de amparo. Y que decir del correspondiente a la relatividad de las sentencias. Una excepción a ésta figura regulatoria por la razón apuntada llevaría a la declaración general de inconstitucionalidad de un precepto legal.

De alguna manera la Corte ha optado por este camino en las ejecutorias recientes, obligando en definitiva al acercamiento de posiciones entre los Poderes en materia fiscal, o en última instancia, buscar puntos de contacto.

Estimo que en todo caso, los mecanismos externos a las bases constitucionales del juicio de garantías deben funcionar por sí mismos y no que a través de un medio extraordinario de defensa o de control de constitucionalidad se trate de encontrar certidumbre jurídica para los particulares.

Antes bien, ello es consecuencia de la construcción de un Estado moderno, en que las instituciones cumplan su cometido de acuerdo con la ley.

Sin embargo, las circunstancias especiales que actualmente se viven en el país, permitiría la enmienda del régimen sobre el que descansa la consulta, a fin de avanzar en la justicia fiscal, con ciertas modalidades idealmente establecidas en ley, con el objetivo y por ende, respetar la legalidad. Ello da lugar a plantear la siguiente:

3.- Propuesta.

Los factores que se han descrito con anterioridad han tomado a la consulta un mero juego entre peticiones que buscan un mecanismo de aplicación de disposiciones declaradas inconstitucionales y resoluciones que soslayan el estudio del planteamiento de los particulares.

Para evitar la obsolescencia de la institución jurídica que nos ocupa –como en determinado momento parecería encaminarse el recurso administrativo-, me parece se hace necesario modificar el régimen legal sobre el que descansa con la finalidad de que las autoridades hacendarias den respuesta puntual a las solicitudes de esta clase con el consiguiente avance en el principio de certeza jurídica que se requiere.

Así, considero que no debe limitar la vigencia de las resoluciones que alteran la estructura tributaria con la que cumplen aquellos contribuyentes beneficiados por dicho proveído. Para ello se estima oportuno derogar el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Igualmente, es conveniente se dote de carácter general a las resoluciones favorables a un determinado individuo, de tal manera que cualquier otro pueda invocarla en su provecho por ser así reconocido por la ley.

La posibilidad de resolver sobre la inaplicabilidad al o los interesados, de un dispositivo legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

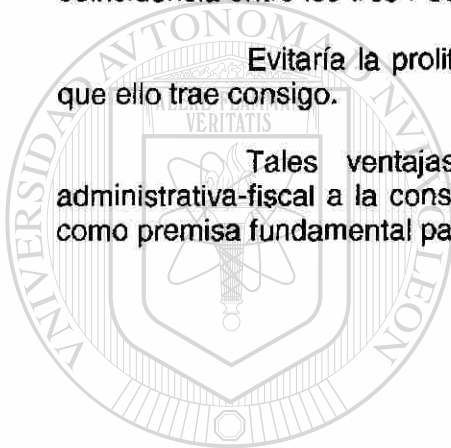
Las medidas apuntadas permitirían sin duda poner al alcance de sectores más amplios de contribuyentes la certeza necesaria que el Estado requiere brindar a sus miembros, cuestión de primer orden en la etapa actual de la Nación.

Establecería un compromiso tácito de elaboración de leyes acordes a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, en la medida de que la declaratoria de inconstitucionalidad haría impráctica la disposición legal con la consecuente baja en la recaudación de los recursos financieros para sustentar el presupuesto nacional.

Sería acorde con la visión de Poder Judicial, lo que conllevaría a una coincidencia entre los tres Poderes de la Unión.

Evitaría la proliferación de trámites fiscales excesivos y el evidente rezago que ello trae consigo.

Tales ventajas se traducen en la contribución desde la materia administrativa-fiscal a la construcción de la seguridad y legalidad jurídica a la población, como premisa fundamental para lograr un Estado moderno, respetado y confiable.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Jiménez González, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. edición 2002, México: Thomson.
- 2.- Fraga, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO, 42ª edición. México: Porrúa, 2002.
- 3.- Serra Rojas, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. 23 edición, México: Porrúa, 2002.
- 4.- Martínez López, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1era edición, México: Porrúa, 1959.
- 5.- Escobar Ramírez, Germán. PRINCIPIOS DE DERECHO FISCAL. 4ª edición, México: OGS Editores, S.A. de C.V. 2001.
- 6.- Belisario Villegas, Héctor. CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 8ª edición Buenos Aires: Astrea, 2002.
- 7.- Margain Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª edición, México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.
- 8.- Tena Ramírez, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 21ª edición, México: Porrúa, 1985.

- 9.- Suprema Corte de Justicia de la Nación. MANUAL DEL JUICIO DE AMPARO. 1ª edición, México: Themis, 1991.
- 10.- De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 14ª edición, México: Porrúa, 1986.
- 11.- Cortina Gutiérrez, Alfonso. ENSAYOS JURÍDICOS EN MATERIA TRIBUTARIA. 1ª edición, México: Themis, 1993.
- 12.- Margain Manautou, Emilio. EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MÉXICO. 3ª edición, México: Porrúa, 1995.
- 13.- Margain Manautou, Emilio. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DE ANULACIÓN O DE LEGITIMACIÓN. 5ª edición, México: Porrúa, 1995.

- 14.- Porras y López, Armando. DERECHO PROCESAL FISCAL. 1ª edición, México: Textos Universitarios, 1980.
- 15.- Cartas Sosa y Ayala Vallejo. LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARÁCTER FISCAL. 2ª edición, México: Themis, 1997.
- 16.- De Pina y Larrañaga. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 13ª edición, México: Porrúa, 1979.
- 17.- Pallares, Eduardo. DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 17ª edición, México: Porrúa, 1986.
- 18.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. México: TFJFYA, 2001.
- 19.- García Máynez, Eduardo. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. México: Porrúa, 1985.
- 20.- Mendieta Alatorre, Angeles. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN Y MANUAL ACADÉMICO. 14ª edición, México: Porrúa, 1985.
- 21.- De León Armenta, Luis Ponce. METODOLOGÍA DEL DERECHO. 6ª edición, México: Porrúa, 2001.
- 22.- Del Río González, Manuel. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª. Ed., México: Porrúa, 1981.
- 23.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. TOMO I. TFJFYA, 2001.
-
- 24.- Fernández Martínez, Refugio de J. CURSO ELEMENTAL DE DERECHO FISCAL. 2ª. Ed., Monterrey: FACPYA, 1989.
- 25.- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. DERECHO FISCAL. 14ª. Ed., México: Themis, 1999.
- 26.- Burgoa, Ignacio. GARANTIAS INDIVIDUALES. 21ª. Ed., México: Porrúa, 1990.
- 27.- Káye, Dionisio de J. DERECHO PROCESAL FISCAL. 3ª. Ed., México: Themis, 1991.
- 28.- Reyes Altamirano, Rigoberto. DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES. México: Tax, pág. 210.
- 29.- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. 1ª. Ed., México: Larousse, 1998.
- 30.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 2ª edición, México: PAC, 1994.

- 31.- Ley de Amparo. AGENDA DE AMPARO. Edición, 4ª edición, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2001.
- 32.- Código Fiscal de la Federación. SUMARIO FISCAL. 33ª edición. México: Themis, 2002.
- 33.- Ley del Impuesto Sobre la Renta. SUMARIO FISCAL. 33ª edición. México: Themis, 2002.
- 34.- Código Federal de Procedimientos Civiles. AGENDA DE AMPARO. Edición, 4ª edición, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2001.
- 35.- Moto Salazar, Efraín. ELEMENTOS DEL DERECHO. 1ª. Ed. México: Porrúa, 1944.
- 36.- Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. DERECHO FISCAL. 1ª. Ed. México: Banca y Comercio, 1994
- 37.- Acosta Romero, Miguel. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. 10ª. Ed., México: Porrúa, 191.
- 38.- Nava Negrete, Alfonso. DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO. Colección Popular, No. 513, México: Fondo de Cultura Económica, 1996.
- 39.- Tamayo Dorantes, Luis. ELEMENTOS DE TEORÍA GENERAL DEL PROCESO. México: Porrúa, 1993.
- 40.- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 12 Ed., 1998.
- 41.- Rodríguez Lobato, Raúl. DERECHO FISCAL. 2ª. Ed. México: Harla, 1986.
- 42.- Cárdenas, Elizondo, Francisco. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL. 16ª. Ed., México: Porrúa, 1992.
- 43.- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.
- 44.- Ley Federal de Entidades Paraestatales.
- 45.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 46.- www.sat.gob.mx

CONCLUSIONES

A manera de conclusiones podemos señalar lo siguiente:

I.- El acto administrativo, conforme lo define el maestro Serra Rojas resulta en una declaración unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de la Administración Pública y crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.

El conjunto de formalidades que preceden con el fin de preparar el nacimiento de un acto administrativo, constituye el procedimiento administrativo. Tiene como principales características el ser inquisitivo, escrito, poco formalista.

Varias son las clasificaciones del procedimiento administrativo, más la mayoría de los autores coinciden en distinguir procedimientos preparatorios, de tramitación, de ejecución, sancionatorios, y de impugnación.

El procedimiento administrativo cumple una función de seguridad jurídica, al quedar estatuido por reglas básicas que todo ente administrativo debe cuidar, so pena que sus actuaciones transgredan el orden legal y lesionen a su vez legítimos derechos del particular.

Considerando la relación que nace entre el Fisco y el gobernado, algunos doctrinarios ven en ella una sola relación entre ambos sujetos, más otros visualizan diversos vínculos los que se establecen como tantos sean los supuestos jurídicos previstos en las leyes fiscales.

Así, la relación tributaria implica la obligación del pago del tributo, es decir, una prestación pecuniaria, y al lado de ella, diferentes relaciones formales a soportar por el contribuyente. El conjunto de ellas configura una relación nuclear o bien, una pluralidad de vínculos de carácter relacional.

La idea de fiscalización conlleva implícita la existencia de actos de verificación encaminados a la intimidación de los contribuyentes a efecto de que realicen conductas que se apeguen a lo preceptuado en las disposiciones fiscales y cumplan en lo sucesivo con la obligación tributaria con el objetivo de la búsqueda de la satisfacción de sus deberes y obligaciones.

La determinación tiene como fin corroborar que los elementos que materializan el hecho generador de la obligación se configuren en la realidad objetiva; acto previo a la liquidación que se agota en la fijación del monto de la deuda tributaria.

Ante la necesidad de recursos financieros que derivan de los tributos nace el procedimiento de ejecución forzosa, vía procesal ágil eminentemente administrativo, que persigue la recaudación del monto de la deuda no enterada voluntariamente, aún en contra de la voluntad del sujeto del adeudo.

El control de legalidad de los actos administrativos puede ser llevado a cabo por la propia Administración Pública o por órganos del Estado dotado de poderes jurisdiccionales.

Ambas vertientes difieren en sus propósitos, pues conllevan a diferentes resultados, en tanto que los primeros encauzan el acto viciado a la disposición violada, mientras que con los segundos, el interesado puede lograr la reintegración del derecho transgredido y las prestaciones económicas inherentes.

II.- Bajo la denominación de instancias y peticiones se hace referencia a gran variedad de solicitudes, promociones, manifestaciones e instancias propiamente dichas dirigidas a las autoridades fiscales.

Por una parte, diversas manifestaciones y avisos tienen como fuente de tal obligación la propia ley fiscal; al lado de tales promociones, se encuentran aquéllas que son realizadas en ejercicio del derecho a recibir respuesta de la autoridad.

Estas últimas se elevan atendiendo a una causa determinada que constituye el interés jurídico que posee el promovente, no únicamente como conducto de la petición, sino el ejercicio de la prerrogativa sustantiva que se encuentra dentro del ámbito de su esfera jurídica.

Las normas fiscales establecen las condiciones formales a través de las cuales ejercitar por parte del particular la potestad concedida a su favor, a fin de que sea reconocida por las autoridades fiscales.

Entre las principales peticiones e instancias se encuentran: la devolución de contribuciones o repetición tributaria, la compensación de contribuciones, la solicitudes de prescripción y caducidad, solicitud de autorización para el pago en parcialidades, solicitud de condonación de multas y recurso administrativo, entre otros.

III.- El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación recoge el imperativo constitucional de fundamentación, motivación y competencia de los actos de autoridad y sus emisores, así como los demás requisitos indispensables de legalidad.

Entre los atributos más importantes de las resoluciones de carácter fiscal se encuentran la presunción de legalidad y su calidad de irrevocables.

Aunque las resoluciones fiscales tienen en principio vocación de perennidad, algunas disposiciones limitan los efectos que causan, entre ellas el numeral 36-Bis del Código Tributario, en razón de que prolongar indefinidamente una resolución de este tipo equivale a dotar de facultades interpretativas a un órgano administrativo formal, además de que si las leyes fiscales rigen en forma anual, es acorde a dicho principio que las resoluciones particulares también sigan la misma suerte.

Sólo aquéllas resoluciones fiscales que constando por escrito y dirigidas de manera individual a determinado individuo, conceda un beneficio y al propio tiempo ocasione un perjuicio a la colectividad, es susceptible de impugnarse por la autoridad fiscal a través del juicio de lesividad.

La negativa ficta constituye una resolución que presuntamente se emite en forma negativa, cuya finalidad es la impugnación del silencio de la autoridad tributaria ante el planteamiento formulado por el administrado.

Consulta fiscal es la petición individual de un parecer hecha a la autoridad hacendaria respecto de casos verídicos y determinados en relación con la materia fiscal.

Las principales condiciones que la ley impone a la resolución de consultas, es que estas sean hechas de manera individual y referidas a casos reales y concretos, esto es, que tengan existencia en la realidad objetiva y que corresponda a una situación determinada y precisa.

La alteración de uno de los elementos de un sistema al que se encuentra sujeto el peticionante de criterio en su forma legal de tributar, constituye por esa sola circunstancia la conformación de un régimen distinto al en que venía cumpliendo sus obligaciones. Tal es el requisito para que opere la limitación en la vigencia de una resolución a una consulta fiscal.

No existe exceso en la regulación de la consulta en materia fiscal que rebase el texto constitucional, puesto que las premisas que nuestra Carta Magna dispone para las peticiones a las autoridades son recogidas por la regulación jurídica secundaria y más aún, armonizadas con el resto de los ordenamientos positivos.

IV.- El conjunto de normas que conforman el derecho fiscal, retoman las instituciones del derecho común y reformulan su concepción para efectos fiscales, hasta el punto de conformar un cuerpo legal diametralmente distinto e inclusive, opuesto a las figuras tradicionales bajo las cuales se lleva a cabo la actividad mercantil normalmente.

La Constitución es la fuente primaria de la que emana el ordenamiento jurídico fiscal, y luego, de forma por demás prominente, la ley tributaria, la que desarrolla todo el sistema de derechos y obligaciones a que habrán de sujetarse los contribuyentes y el propio Fisco Federal y Local.

Los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII Constitucionales establecen los principios de reserva de ley formal y material en materia tributaria. Conforme al primero, sólo a través de un acto de naturaleza legislativa es posible imponer cargas a título de tributo. La obligación de contribuir es posible soportar únicamente en los términos establecidos en las leyes. De acuerdo a la segunda, la creación del tributo y sus componentes debe provenir del legislador, por ende, la exigencia de seguridad jurídica implica la necesidad de que los actos de molestia sean expedidos expresamente con base en la ley, sin que quede al arbitrio de la Administración Tributaria los términos, supuestos, cuantía y demás modalidades del tributo.

La interpretación del derecho constituye la actividad intelectual orientada a desentrañar la voluntad del ordenamiento como expresión de la voluntad del Estado.

El método exegético y la escuela alemana de interpretación de la ley, extendieron su influencia al derecho fiscal, en que finalmente predominó dadas sus peculiares características métodos específicos de interpretación de tales normas, como lo son, la restrictiva o literal y la analógica. Si embargo, cualquier método de interpretación es aplicable en la materia en términos generales, a excepción de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y excepciones a las mismas en que expresamente el único sistema aceptado es el estricto.

El principio de legalidad tributaria consiste en que no podrá imponerse a los particulares ninguna carga tributaria, si esta no se encuentra establecida en la ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión. Así, conforme a dicho principio, ni la Ley de Ingresos ni disposiciones reglamentarias que no tuvieran una regulación eminentemente legal serían fuentes de imposición de obligaciones para cubrir el presupuesto.

La jurisprudencia mexicana no ha podido tratar en forma separada los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como tampoco la doctrina distingue tales figuras económicas en forma diferenciada.

La proporcionalidad se encuentra enfocada en forma aritmética a fin de referirlo a la parte alícuota de un todo. Así, el gasto público constituye el todo y la posibilidad de ayudar a la satisfacción de tales gastos resulta ser la parte alícuota que debe contribuir a la constitución de ese todo.

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos a través de dar el mismo trato a los iguales y distinto a aquéllos que no se encuentran en igualdad de circunstancias. En el contexto fiscal, la equidad implica la igualdad ante la ley tributaria de todos aquéllos sujetos pasivos de un mismo tributo, los que así considerados deben recibir un tratamiento idéntico en los relativo a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo en todo caso, variar solamente las tarifas aplicables, de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

El gasto público se encuentra integrado por el conjunto de partidas presupuestales que el gobierno federal fija tanto para la realización de sus actos propios de gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el Estado, y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos de los estados o de los municipios.

En caso de que un acto administrativo tuviera como sustento una disposición declarada inconstitucional ello no convierte en ilegal tal acto, atento a que la ley o es derogada por la jurisprudencia. Siendo así, la autoridad administrativa se encuentra obligada a observar la disposición y proveer a su exacta aplicación. Máxime que el numeral 238 del Código Fiscal de la Federación no contiene entre las causales de nulidad que lista, la posibilidad de que sea anulada una resolución administrativa en razón de basarse en una norma inconstitucional.

En materia de sanciones, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha tomado de la materia penal el criterio de anular las multas basadas en preceptos inconstitucionales. ®

Tradicionalmente, los momentos para la impugnación de la constitucionalidad de un precepto legal, son de treinta días a partir de su entrada en vigor, si con su sola entrada en vigor causa perjuicio al quejoso; dentro de los quince días siguientes al primer acto de aplicación, si la norma es heteroaplicativa; y dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la sentencia definitiva, si se opta por agotar los medios de defensa establecidos en la ley contra el primer acto de aplicación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra obligado a analizar la constitucionalidad de la ley a raíz de la sustentación de la jurisprudencia P./J.38/2002, por el Pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación. Empero, ello de manera alguna significa la posibilidad de anular actos administrativos sustentados en normas inconstitucionales si no se impugnó su primer acto de aplicación.

La jurisprudencia no hace sino colocar en su exacta dimensión lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley de Amparo, así como la armonía que deben acusar la resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el régimen legal imperante.

V.- En forma tradicional, se había reconocido un régimen legal que conformado por disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, cuya columna vertebral se sustenta en específico en los artículos 34 y 36-Bis de dicha normativa.

A través de diversas ejecutorias, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han modificado el esquema legal de la consulta fiscal estableciendo un camino más flexible a los particulares en la forma de cumplir sus obligaciones fiscales.

Desde mi perspectiva, el orden jurídico nacional debe constituir un engranzamiento de disposiciones que se orientan a cumplir la encomienda constitucional, por ello es que el régimen administrativo, y de la consulta en materia tributaria en específico, tienen enormes similitudes en sus principios con los dispositivos reguladores del juicio de garantías.

El postulado de justicia en la actualidad se enfrenta a la rígida reglamentación de la consulta fiscal, más varios factores han venido a privilegiar aquella erosionando el relativo a la legalidad. Tales circunstancias son la coyuntura democrática del país, un congreso plural y participativo, la necesidad de recursos y la consecuente reforma financiera, así como principalmente, el activismo del Poder Judicial.

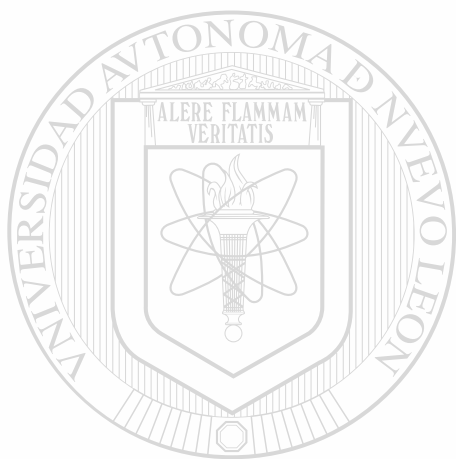
Para evitar la obsolescencia de la institución jurídica que nos ocupa, me parece se hace necesario modificar el régimen legal sobre el que descansa con la finalidad de que las autoridades hacendarias den respuesta puntual a las solicitudes de esta clase con el consiguiente avance en el principio de certeza jurídica que se requiere.

Considero que no debe limitar la vigencia de las resoluciones que alteran la estructura tributaria con la que cumplen aquellos contribuyentes beneficiados por dicho proveído. Para ello se estima oportuno derogar el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Es conveniente se dote de carácter general a las resoluciones favorables a un determinado individuo, de tal manera que cualquier otro pueda invocarla en su provecho por ser así reconocido por la ley.

Es preciso que las autoridades fiscales tengan la posibilidad de resolver sobre la inaplicabilidad al o los interesados, de un dispositivo legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, estimo, contribuiría desde la materia administrativa-fiscal a la construcción de la seguridad y legalidad jurídica a la población, como premisa fundamental para lograr un Estado moderno, respetado y confiable.



UANL

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN



DIRECCIÓN GENERAL DE BIBLIOTECAS

