

Juan Antonio Martínez Flores

DERECHO FISCAL PRÁCTICO

Para tu estrategia en
planificación o defensa
fiscal

CONTENIDO

Antecedentes del Autor	I
Presentación	II
Prólogo	III

CAPITULO I

DEL VINCULO EN MATERIA CONTRIBUTIVA

1. Vínculo jurídico tributario; 1.1. El hecho imponible; 1.2. Los elementos subjetivos; 1.2.1. El sujeto activo; 1.2.1.1. La competencia del sujeto pasivo en el ámbito fiscal; 1.2.2. El sujeto pasivo; 1.3. La base del impuesto; 1.4. Tipo de gravamen; 1.5. Periodo de imposición...página 1.

CAPTULO II

DE LAS CONTRIBUCIONES

2. La contribución como imposición Constitucional; 2.1. Clasificación de las contribuciones; 2.1.1. Aportaciones de seguridad social; 2.1.2. Contribuciones de mejoras; 2.1.3. Derechos; 2.1.4. Impuestos...página 20

CAPITULO III

DE LAS FUENTES DEL DERECHO EN EL AMBITO FISCAL

3. Fuentes formales del derecho fiscal; 3.1. La Constitución; 3.2. Las leyes federales y el proceso legislativo; 3.3. Los reglamentos administrativos; 3.4. Decretos ley; 3.5. La jurisprudencia; 3.6. Los tratados internacionales; 3.7. La doctrina; 3.8. Las circulares administrativas; 3.9. Principios generales de derecho; 3.9.1. Principio de obligatoriedad; 3.9.2. Principio de generalidad; 3.9.3. Principio de vinculación con el gasto público; 3.9.4. Principio de anualidad; 3.9.5. Principio de proporcionalidad; 3.9.6. Principio de equidad; 3.9.7. Principio de legalidad; 3.9.8. Principio de seguridad jurídica; 3.9.8.1. Derecho de petición; 3.9.8.2. Garantía de irretroactividad de la ley; 3.9.8.3. garantías de mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y motivación; 3.9.8.4 Garantía de audiencia o del debido proceso...página 41

CAPITULO IV

DEL ESTUDIO DE LOS MEDIOS DEFENSA

4. Medios de defensa en materia fiscal; 4.1. Generalidades del amparo; 4.2. Amparo Indirecto; 4.3. Amparo Directo; 4.4. El juicio contencioso administrativo; 4.4.1. De la sentencia; 4.4.2. Nulidad total y para efectos; 4.5. El juicio contencioso administrativo en la vía sumaria; 4.6. El juicio en línea; 4.7. Juicio de resolución exclusiva de fondo; 4.8. Recursos administrativos; 4.8.1. Recurso de revocación; 4.8.2. Recurso de inconformidad promovido ante el IMSS; 4.8.3. Recurso de inconformidad promovido ante el Instituto Nacional del Fondo para la Vivienda de los Trabajadores; 4.8.4. Recurso de revocación en materia aduanera; 4.8.5. Recurso de revocación exclusivo de fondo; 4.8.6. De los acuerdos conclusivos; 4.8.7. La reconsideración administrativa...página 79

CAPITULO V

DE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL

5. Actos de molestia y actos privativos; 5.1. Facultades de las autoridades; 5.2. Visitas domiciliarias; 5.3. Visitas de verificación; 5.4. Revisiones de gabinete o escritorio; 5.5. De la revisión electrónica; 5.6. Consideraciones de las revisiones fiscales; 5.7. Procedimiento administrativo de ejecución; 5.7.1. El embargo precautorio; 5.7.2. Del embargo; 5.7.3. De la intervención; 5.7.4. Del embargo de cuentas bancarias; 5.7.4.1. Del embargo precautorio de cuentas bancarias; 5.7.4.2. Del embargo de cuentas bancarias dentro del Proceso Administrativo de Ejecución; 5.7.4.3. de la inmovilización y transferencia de cuentas bancarias; 5.7.5. Del remate; 5.7.6. De la notificación; 5.8. De los delitos fiscales; 5.8.1. Del delito de contrabando; 5.8.2. Defraudación fiscal; 5.8.3. Otros delitos fiscales; 5.8.4. Consideraciones generales...página 167

BIBLIOGRAFIA...página 247

ANTECEDENTES DEL AUTOR

JUAN ANTONIO MARTINEZ FLORES.

Egresado de la Escuela Profesional de Comercio y Administración con el título de Licenciado en Contaduría.

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

Licenciado en Derecho por parte de la Universidad Insurgentes.

Abogado Consultor, litigante en materia fiscal, y asesor en contabilidad fiscal dentro del despacho SAE, MARSADI Y ASOCIADOS, S.C.

Asesor empresarial para la implementación de controles internos y estrategias fiscales.

Ha sido catedrático de la materia de Derecho Fiscal en la Universidad del Centro de México, plantel León, Guanajuato.

Miembro de la asociación de investigación fiscal del estado de Guanajuato.

Conferencista a nivel nacional de diferentes cursos relacionados con la Contabilidad y el Derecho Fiscal.

Autor del libro Excel con enfoque contable y administrativo.

PALABRAS DEL AUTOR

Dentro de la formación profesional en la carrera de contabilidad y derecho, existe una brecha muy marcada, pues los especialistas en contabilidad fiscal, al impartir las materias enfocadas al derecho fiscal, sólo lo hacen bajo una perspectiva contable, haciendo hincapié a la técnica para aplicar las normas sin entrar a la formalidad y constitucionalidad de las mismas, dando como resultado con lo anterior que el profesionista en contabilidad solo sea un especialista en la aplicación de la técnica fiscal, estudiando el fondo de la norma, sin tener la perspectiva que tiene un profesionista experto en Derecho Fiscal el cual por su formación pudiera visualizar la forma de las Leyes Fiscales.

Sin embargo, dentro de la carrera de Derecho existe un pequeño problema, que existen muy pocos profesionistas que dominen esta rama especial del Derecho, pues la mayoría de los estudiantes consideran al Derecho Fiscal como algo verdaderamente complicado y por lo mismo existen pocos litigantes en esta materia, escaseando, por ende, los catedráticos versados en la misma.

Ante esta situación, en una controversia fiscal es difícil el entendimiento para llegar a una buena defensa entre el contador y el abogado fiscalista, pues el primero domina la técnica fiscal aplicada, sin entender a fondo la norma a un nivel Constitucional, y el abogado entiende las formalidades de los procesos y

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

procedimientos sin comprender el fondo de la norma; ante tal situación, los contribuyentes, sean personas físicas o morales, se encuentran en una real desventaja para ejercer una adecuada defensa ante la Autoridad.

Además de lo anterior, conocer a fondo los alcances de cada normatividad teniendo un enfoque piramidal desde la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, hasta los reglamentos de las leyes Federales en materia Fiscal, pasando por las fuentes formales del Derecho Fiscal, es contar con una herramienta profesional importantísima para los dedicados a la implementación de estrategias fiscales; pues aplicando los conocimientos implícitos a interpretar el fondo y la forma de la norma fiscal, es una fuente de ahorro importante para los empresarios sin caer en la evasión o fraude fiscal.

Si lo anterior fuera poco, al tener conocimiento concreto del Derecho Fiscal aplicado a diferentes situaciones de hecho, el profesionista o empresario, sabrá de los alcances que tiene la Autoridad al ejercer un acto de molestia, así como los derechos con los que cuenta el contribuyente en caso de invadir su esfera jurídica por parte de la Autoridad, así como conocer los medios de defensa que dispone para en caso de alguna controversia en materia fiscal.

PROLOGO

La presente obra se encuentra enfocada para los profesionistas en materia contable, fiscal y administrativa, así como a los abogados tendientes en incursionar en esta interesante materia, y de igual manera a los empresarios y personas encargadas de la toma de decisiones en sus respectivas empresas, pues por la facilidad de comprensión de este trabajo, hace de esta materia versada en Derecho Fiscal, sea comprensible y amena, pues lejos de llenar al lector con conceptos, se trata de comprender de manera práctica los principios que rigen esta rama del Derecho.

El autor lleva al estudiante desde la fuente Constitucional de donde nace el Derecho Fiscal, pasando por los principios generales que rigen a esta materia, explicando de manera detallada las consecuencias de la inaplicabilidad de estos principios.

Este texto es de fácil asimilación, pues la riqueza de este radica en la sencillez
"***** DEMO - www.ebook-converter.com*****"

como se explican los elementos que intervienen en la relación jurídica tributaria entre la Autoridad Fiscal y el contribuyente, además de basar la mayoría del contenido en tesis actuales emitidas por los diferentes Tribunales, siendo un libro de suma importancia en la practica real del Derecho Fiscal.

Su fácil comprensión de igual manera sirve de apoyo como texto para los alumnos de las licenciaturas en Contabilidad y Derecho para que se puedan introducir en el fascinante mundo del Derecho Fiscal, pues al desarrollar esta obra, se tuvo el cuidado de presentar los temas de tal manera que se fueran relacionando de manera práctica, pasando por lo esencial, luego por los medios de defensa hasta llegar a los actos de molestia emitidos por la Autoridad.

El trabajo desarrollado es de vital importancia para los profesionistas relacionados con esta materia, toda vez que, ante la poca claridad por parte de la Autoridad para la aplicación de las normas relacionadas a la determinación de las contribuciones y ante la complejidad de las normas, que de manera cotidiana hacen de este Derecho Fiscal un sistema complejo por la deficiente legislación, y ante la indiscriminada salida de circulares y misceláneas fiscales por quien no tiene la facultad de legislar, hacen de esta materia una carga enorme para el contribuyente, haciendo mas robusto su aparato administrativo y tecnológico, trayendo como consecuencia algunas veces un incompleto o erróneo cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El autor en este trabajo trata primeramente de que el lector comprenda quienes son los sujetos que intervienen en el cobro y el pago de las contribuciones, y determinar las diferentes competencias existentes en esta rama del Derecho, así como explicar la importancia de la competencia por parte de la Autoridad.

En seguida se enfoca a los elementos de la contribución y las diferentes maneras para interpretar las normas relacionadas a la norma fiscal. De manera práctica y sencilla se explican las diferentes contribuciones que rigen en nuestro Derecho Fiscal mexicano, así como los momentos de causación y entero de las mismas.

Tema esencial es lo tocante a los principios generales del derecho aplicados al artículo 31 fracción cuarta de nuestra Carta Magna, la cual es la piedra angular de esta materia, para enseguida explicar los medios de defensa y alternativos con los que cuenta el contribuyente al no respetar la Autoridad revisora estos principios o los derechos humanos del mismo.

Dentro de los medios de defensa se explican de manera gráfica aquellos que se pueden interponer por vía electrónica siendo esta una herramienta esencial para el litigante; así mismo se explican algunos recursos no considerados medios de defensa pero que pueden ser interpuestos por el profesionista para no dejar en un estado de indefensión al causante.

Se detallan los actos de molestia permitidos por la Autoridad fiscal, los requisitos y formalidades de estos, para que el lector pueda comprender los mismos y en su momento determinar si estos se ajustaron a derecho.

Por último, se expone un tema muy controversial versado en los delitos fiscales, tema que en nuestra actualidad cobra demasiada importancia por el desconocimiento de la aplicación de las normas y por el terrorismo fiscal implementado por la Autoridad con fines recaudatorios.

Se espera que la obra cumpla con las expectativas del lector y sea punta de lanza para que él mismo pueda contribuir mediante la aplicación correcta de las normas a que la Autoridad se conciente y comprenda que el contribuyente se encuentra en el proceso de profesionalización en esta materia, por lo que el legislador deberá de ser más cuidadoso al expedir las respectivas leyes.

CAPITULO I

DEL VINCULO EN MATERIA CONTRIBUTIVA

1. VINCULO JURIDICO TRIBUTARIO

El vínculo jurídico en materia tributaria, existente entre el Estado y gobernado, se explica por la relación establecida mediante ley, donde un sujeto denominado “pasivo”, en base a la realización de un hecho imponible, debe entregar a otro sujeto llamado “activo”, bienes que generalmente se traducen en dinero.

Establecido lo anterior, se desprende que, la relación entre ambos sujetos es de derecho, no de poder; dicha relación es de carácter personal y confiere derechos y obligaciones. La naturaleza de esta relación proviene del derecho público, pues su finalidad es satisfacer el gasto programado, lo que conlleva a mencionar que solo por disposición escrita se deberá de establecer alguna contribución, deduciendo que, al establecer la contribución en una norma legal, entonces, el vínculo tributario debe ser apegado a derecho, siguiendo el principio de legalidad.

Del contexto anterior, encontramos los siguientes elementos que componen la estructura de mencionado vínculo jurídico, los cuales detallaremos en líneas posteriores.

1. El hecho Imponible
2. Los elementos subjetivos
3. La base del impuesto
4. El tipo de gravamen
5. El periodo de imposición.

1.1. EL HECHO IMPONIBLE

Se debe entender, de manera sencilla, como el acto que genera la aplicación de una determinada norma que motiva algún derecho u obligación que conlleva a una actividad de hacer o realizar, siendo el fin primordial el pago de la contribución o el crédito fiscal; también se le conoce como el hecho generador.

La ley dispone de situaciones hipotéticas y abstractas en diferentes

circunstancias, que de ocurrir alguna en la realidad el sujeto activo o pasivo legalmente se encontraría irremediablemente en el hecho generador.

Los requisitos principales del hecho generador son:

- Debe estar previsto en ley.
- La situación en que se encuentre el sujeto pasivo, para ser considerado un hecho jurídico.
- Su tiempo de realización para determinar el momento del nacimiento del derecho o la obligación.

Lo anterior concuerda de manera clara con el Código Fiscal de la Federación, el cual toma este concepto y lo plasma de manera concreta y atinada en su artículo sexto, en armonía con la doctrina fiscal, respetando los principios de temporalidad y legalidad de la ley.

“Artículo 6o.- 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.”

En atención a lo anterior, en Derecho Fiscal, diremos que para establecer y determinar el hecho imponible es imprescindible considerar las vertientes siguientes:

- a) El objetivo del legislador para el establecimiento del tributo (elemento objetivo).
- b) Vincularse a un sujeto, lo cual constituye el elemento subjetivo.
- c) En que circunscripción determinada sucede el hecho (elemento territorial).
- d) La temporalidad, la cual indica un espacio de tiempo determinado.

1.2. LOS ELEMENTOS SUBJETIVOS

1.2.1. El Sujeto Activo.

De manera concreta, diremos, que dentro del vínculo tributario participan dos partes: el sujeto activo o la Autoridad, en sus tres órganos de gobierno (Federación, estados y municipios), además de los organismos fiscales autónomos facultados legalmente, y el gobernado o sujeto pasivo. Creemos conveniente, antes de desarrollar el tema, conocer e identificar a los diferentes

sujetos activos y la norma que los faculta para actuar como entes con ciertas potestades sobre el gobernado.

a) La Federación. Se le conoce así a la unión de las diversas entidades territoriales que componen la República Mexicana, controladas por la autoridad de un poder soberano para la atención de todas las funciones de gobierno que, por su naturaleza, no lo podrían realizar de manera independiente, buscando que esta las represente. Lo anterior tiene su fundamento en el artículo 40 constitucional, el cual reza:” *Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental.*”

En materia tributaria, la Federación se encuentra investida para establecer determinadas contribuciones y cumplir con su función encomendada en materia de gasto público, facultad que se encuentra consagrada en la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, el cual nos permitimos transcribir:

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

.....
XXIX. Para establecer contribuciones:

- 1o. Sobre el comercio exterior;
- 2o. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27;
- 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y
- 5o. Especiales sobre:
 - a) Energía eléctrica;
 - b) Producción y consumo de tabacos labrados;
 - c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
 - d) Cerillos y fósforos;
 - e) Aguamiel y productos de su fermentación; y
 - f) Explotación forestal.
 - g) Producción y consumo de cerveza.

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica”

Cabe mencionar, que estas fuentes impositivas solo son enunciativas, no

limitativas, toda vez que la fracción VII del mismo artículo 73 constitucional, impone al Congreso de la Unión el derecho a crear las contribuciones necesarias a cubrir el egreso anual en caso de ser necesario y así lograr su cometido presupuestal.

b) Los estados o entidades federativas. Son las partes integrantes de la Federación, las cuales cuentan con 32 entidades federativas (31 estados y la ciudad de México), dotadas de un gobierno autónomo en lo que toca a su régimen interior. Las partes integrantes de la Federación, de acuerdo con el artículo 43 constitucional, son los estados de Aguascalientes, Baja California, Baja California Sur, Campeche, Coahuila de Zaragoza, Colima, Chiapas, Chihuahua, Durango, Guanajuato, Guerrero, Hidalgo, Jalisco, México, Michoacán, Morelos, Nayarit, Nuevo León, Oaxaca, Puebla, Querétaro, Quintana Roo, San Luis Potosí, Sinaloa, Sonora, Tabasco, Tamaulipas, Tlaxcala, Veracruz, Yucatán, Zacatecas y la ciudad de México. A pesar de su autonomía relativa, no puede, en ningún caso, contravenir las estipulaciones del pacto federal para allegarse de recursos, lo cual tiene ciertas limitantes pues no pueden gravar las actividades mencionadas de la fracción XXIX del artículo 73 constitucional, ni las establecidas en el artículo 117, fracciones IV a VII y 118 fracción I de nuestra Constitución:

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

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.

V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera.

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

VII. Expedir ni mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impues (sic DOF 05-02-1917) o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”

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

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

Lo anterior trae como consecuencia que para cubrir sus erogaciones y lograr los

objetivos contraídos en materia de gasto público, algunos estados, para allegarse de recursos, han optado por gravar alguno de los ingresos obtenidos de las personas físicas derivados del trabajo personal, como el dos por ciento sobre la nómina que deberán pagar al Estado los empleadores, ya sean personas físicas o morales, así como el impuesto cedular, que no es otra cosa que un impuesto sobre la renta disfrazado, evidentemente inconstitucional, como lo veremos más adelante.

c) Los Municipios. Son pequeñas circunscripciones territoriales que sirven de base para la división territorial que en su conjunto forman una entidad federativa; atiende, de manera directa, las necesidades de cada comunidad, como los servicios de agua potable, alcantarillado, policía, entre otros, y, a pesar de esto, no cuenta con autonomía para establecer contribuciones, supeditado a la Ley de Coordinación Fiscal, esperando el monto que le será entregado para sufragar los gastos destinados al beneficio de la comunidad. Sin embargo, puede sugerir a las legislaturas estatales, le autorice a cobrar los tributos que considera convenientes para sufragar sus gastos públicos ante su imposibilidad legal para establecer sus propios tributos. Lo anterior origina, que, en materia de contribuciones, las autoridades estatales y municipales tengan que ser muy precisas para no contravenir lo establecido por la Constitución y acatar las normas dictadas por las constituciones de cada estado, respetando las competencias facultativas de los diferentes ámbitos de gobierno.

En armonía con lo anterior, la norma constitucional que faculta y dicta los lineamientos a seguir por parte del municipio para allegarse de recursos y poder ofrecer los servicios y obras correspondientes a su cargo, se encuentra en el Artículo 115 en su fracción IV constitucional el cual se plasma a continuación:

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

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

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

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o los Municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los Estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;"

De lo expuesto anteriormente, podemos desprender que, el sujeto activo es quien se encuentra facultado y con el derecho de exigir el pago del impuesto o contribución, simplemente para que pueda llevar a cabo su función como Estado en apego a las facultades otorgadas por la Constitución y sus leyes respectivas; esta facultad y acción prevalecerá sobre el interés particular del gobernado, sin embargo, es menester precisar que el Estado se debe considerar como el sujeto pasivo de la contribución, no solo por recibir el ingreso por las contribuciones dictadas en las leyes secundarias, sino por la potestad que le atribuye la Constitución a este último, la cual consiste en el poder legal facultativo para dotar al mismo Estado para establecer cargas a los particulares afectando su patrimonio para lograr el ejercicio de sus funciones establecidas por la misma Constitución, allegándose de los recursos necesarios para cumplir con su compromiso del gasto público. Lo anterior, siguiendo los lineamientos establecidos por el Poder Legislativo basado en los artículos 72 en su inciso H) y 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

“Artículo 72. Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

.....

H. La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.”

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

.....

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.”

Es relevante mencionar, que el sujeto activo, ejerce su poder tributario, primeramente, por medio del Poder Legislativo y posteriormente mediante el Poder Judicial cuando dirime controversias entre el sujeto pasivo y el Poder Legislativo o Ejecutivo sobre situaciones legales o constitucionales. Lo anterior se precisa, toda vez que en materia Fiscal Federal se debe acudir en primera instancia ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o ante los tribunales administrativos de cada Estado, que son los competentes para dirimir controversias por las contribuciones estatales o municipales, y en última instancia el Amparo ante el Poder Judicial de la Federación.

1.2.1.1 LA COMPETENCIA DEL SUJETO ACTIVO EN EL AMBITO FISCAL.

Una vez expuesto el punto anterior, se desprende que, al no existir una delimitación radical entre las competencias federal y estatal para establecer contribuciones sobre todo por la regulación de los artículos 73, fracción VII y 124 de nuestra Constitución, surge la posibilidad de que una misma actividad, circunstancia demostrativa de riqueza o hecho imponible se grave con diversos

tributos por la ambigüedad de la norma, convirtiendo dicha delimitación en un sistema complejo que se pretende controlar con los sistemas de coordinación fiscal en los diferentes niveles de gobierno. Ahora, de las facultades y limitaciones del sujeto activo se advierten las siguientes tres situaciones marcadas expresamente por la norma constitucional en materia contributiva:

a) La Federación y los Estados tienen competencia para gravar la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII y 124).

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

.....

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

“Artículo 124. Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

b) Se limita la facultad impositiva a los estados de manera concreta sobre determinadas materias otorgadas a la Federación, esto es, no tienen competencia sobre éstas (artículo 73, fracción XXIX).

c) Se restringe la potestad tributaria de los estados sobre ciertos rubros (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I).

Siguiendo este orden de ideas y en armonía con artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actos de molestia precisan, para ser legales, entre otros requisitos, que sean emitidos por autoridad competente, lo que significa que todo acto de autoridad necesariamente debe emitirse por quien para ello esté facultado, señalando en el propio acto, como formalidad esencial, para otorgar eficacia jurídica, el o los dispositivos que legitimen la competencia de quien lo emita y el carácter con que este último actúe; a tal grado se debe cumplir dicha formalidad, que es necesario, en el documento que inicie el acto de molestia, se invoquen las disposiciones legales, acuerdos o decretos que otorga las facultades a la autoridad emisora de manera clara y detallada, pues no es permisible alguna clase de ambigüedad, ya que su finalidad consiste en una exacta individualización del acto de autoridad de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado con relación a las facultades de la autoridad para ofrecer seguridad jurídica al gobernado; es menester subrayar, que el objetivo de este proceder por parte del sujeto activo, es que todos sus actos sean apegados a derecho, siguiendo el principio de legalidad. Esto lo observamos en

concordancia y armonía con la jurisprudencia P./J. 102/2009 del Pleno del Alto Tribunal, publicada en la página 1069 del Tomo XXX, agosto de 2009, que establece que las autoridades que afectan derechos fundamentales de los particulares deben ser creadas por un acto legislativo o a través de un acto reglamentario especial en ejercicio de facultades atribuidas legislativamente, la cual es de observancia obligatoria para todos los Tribunales de la República.

En estricto apego a lo anterior, la autoridad fiscal en sus actos de molestia al particular debe fundamentar su competencia en base a su grado, territorio, materia, y cuantía; ante este planteamiento podemos comentar que en nuestra Legislación Fiscal existen cuatro tipos de competencia:

a) En razón a la Materia. Se refiere a los conocimientos especializados debe tenerse en las cuestiones jurídicas de acuerdo con la naturaleza del acto, esto ubica a la Autoridad dentro de un campo de acción que se distingue de los demás; así encontramos órganos que conocen de materia civil, fiscal, administrativa, laboral, penal, entre otros.

b) Debido a Grado. Se argumenta al lugar que ocupa de manera vertical un órgano jurisdiccional siguiendo un orden jerárquico en la impartición de justicia o en la administración pública; las funciones se ordenan por escalas con la salvedad que los órganos inferiores no pueden desarrollar materias reservadas a los superiores y caso contrario.

c) En razón al Territorio. Debido a la extensión del territorio nacional, el Estado divide su actividad entre órganos situados en distintas partes del país, dichos órganos tienen un campo de acción a cierto espacio determinado donde podrán ejercer las facultades otorgadas de acuerdo con el lugar físico donde se realizó el hecho imponible. Por territorio debe considerarse la costa terrestre, el subsuelo, la superficie, el espacio aéreo, el zócalo submarino, la plataforma continental, las embajadas ubicadas en el extranjero. En Derecho Fiscal, se contempla de manera exacta qué debemos entender por territorio nacional, toda vez que lo determina de manera puntual el Código Fiscal de la Federación en su artículo octavo, correlacionando dicha norma con el artículo 42 de nuestra Carta Magna.

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

“Artículo 42. El territorio nacional comprende:

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

- I. El de las partes integrantes de la Federación;*
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;*
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo situadas en el Océano Pacífico;*
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;*
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el Derecho Internacional y las marítimas interiores;*
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio Derecho Internacional.”*

d) En razón a la cuantía. En materia fiscal, es el valor económico establecido en la norma para determinar qué autoridad se encuentra facultada para realizar el acto de molestia, y observar cuál es el correcto proceso a seguir, para dirimir una controversia, para ejemplificar lo anterior recurrimos al Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria en su artículo 28 apartado B fracción III donde determina que es competencia de la Administración General de Grandes Contribuyentes ejercer los actos de comprobación de las normas fiscales a: “ *Los contribuyentes personas morales a que se refiere el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta que en el último ejercicio fiscal declarado hayan consignado en sus declaraciones normales ingresos acumulables para efectos del impuesto sobre la renta iguales o superiores a un monto equivalente a 1,250 millones de pesos;*”. En materia Procesal, La Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo en su artículo 58-2, toma como referencia la cantidad del acto para determinar el medio procesal a realizar por la controversia, ya sea por la vía sumaria o la tradicional: “*Cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda de quince veces el salario mínimo general vigente en el Distrito Federal elevado al año al momento de su emisión, procederá el Juicio en la vía Sumaria siempre que se trate de alguna de las resoluciones definitivas siguientes:*”

Una vez analizados los tipos de competencia del sujeto activo, es menester resaltar, que en armonía con el principio de legalidad, la cuestión de competencia cobra tal relevancia en materia Fiscal, tan es así que, es considerada de orden público, para con esto proporcionar la certeza y seguridad jurídica al sujeto pasivo o gobernado, y evitar dejarlo en un completo estado de indefensión ante la Autoridad que afecte su interés jurídico, esto en congruencia con la premisa que la Autoridad solo puede hacer lo que la Ley le permita; por lo tanto, para que el acto tenga validez, debe ser realizado por autoridad facultada legalmente para ello, en su relativo ámbito de competencia, tal y como lo

reconoce La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su tesis , tesis 2a./J. 115/2005 del nueve de septiembre de dos mil cinco en su ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo XXII, de octubre del 2005, página 1094: *“COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA A PARTICULARES DEBE FUNDARSE EN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA, CITANDO EL APARTADO, FRACCIÓN, INCISO O SUBINCISO, Y EN CASO DE QUE NO LOS CONTENGA, SI SE TRATA DE UNA NORMA COMPLEJA, HABRÁ DE TRANSCRIBIRSE LA PARTE CORRESPONDIENTE.”*

Ante tal acción, es indispensable que todo acto de autoridad deba satisfacer la garantía de seguridad jurídica, consistente en que debe fundar y motivar su actuar; según la doctrina el requisito de fundamentación y motivación se manifiesta en dos vertientes: la primera en que toda autoridad administrativa debe fundar y motivar su competencia material, territorial y por grado; y la segunda en la expresión precisa del precepto legal aplicable al caso en específico (fundamentación), y el señalamiento exacto de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto respectivo (motivación), además, de que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas. En relación al fundamento y motivación de la competencia por parte de la Autoridad o sujeto Activo; mencionaremos que en el ámbito Fiscal, todo lo referente a la competencia debe de analizarse de oficio, de manera independiente de que exista o no agravio del gobernado, o bien, simplemente baste para que el gobernado en la controversia invoque la incompetencia o simplemente argumente una indebida, insuficiente o deficiente fundamentación de la competencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en apego a la tesis: 2a./J. 218/2007; novena época; registro 170827; fuente, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; tomo XXVI, diciembre de 2007; materia administrativa:” *COMPETENCIA. SU ESTUDIO OFICIOSO RESPECTO DE LA AUTORIDAD DEMANDADA EN EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DEBE SER ANALIZADA POR LAS SALAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.”*

Ante los anteriores fundamentos solo resta comentar, siguiendo en el mismo tenor, que el objetivo principal de las garantías de legalidad y seguridad jurídica, inherentes en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos de América, es que todo acto de autoridad sea emitido y realizado por quien tenga facultad expresa para ello, pues como lo observamos en líneas anteriores, la competencia de las autoridades, es uno de los elementos esenciales del acto administrativo, dando como resultado, la obligación de señalar en el mismo acto, las normas jurídicas que establezcan la competencia de quien lo emita, y el carácter con que actúa, de tal manera que, si el acto es emitido por una autoridad cuyas facultades no encuadran en las hipótesis previstas en las normas que fundaron su decisión, es claro que no puede producir ningún efecto jurídico respecto de aquellos individuos contra quienes se dicte, quedando en situación como si el acto nunca hubiera existido, toda vez que la competencia de la autoridad, es un requisito esencial para la validez jurídica del acto, declarándose la nulidad lisa y llana del mismo, sirva de apoyo a lo anterior, la siguiente tesis de jurisprudencia que a la letra dice:

“NULIDAD LISA Y LLANA POR INSUFICIENTE FUNDAMENTACIÓN. DEBE DECLARARSE ASÍ CONFORME AL ARTÍCULO 51, FRACCIÓN IV, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO CUANDO NO OBSTANTE HABERSE CITADO EL PRECEPTO QUE PREVEA LA COMPETENCIA TERRITORIAL DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y NO HABER EMANADO LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA DE UNA PETICIÓN, INSTANCIA O RECURSO, SE HAYA OMITIDO TRANSCRIBIR LA PORCIÓN NORMATIVA DEL PRECEPTO EN QUE SE FUNDE (APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 99/2007). De la jurisprudencia 2a./J. 99/2007, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, junio de 2007, página 287, de rubro: "NULIDAD. LA DECRETADA POR INSUFICIENCIA EN LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, DEBE SER LISA Y LLANA.", se advierte que cuando la autoridad emisora de un acto administrativo no cite con precisión el apartado, fracción, inciso o subinciso, o en caso de tratarse de una norma compleja, no transcriba el fragmento de ésta, que la faculta para emitir el acto de molestia, debe declararse su nulidad lisa y llana, salvo que la resolución impugnada hubiese recaído a una petición, instancia o recurso. Por otra parte, los artículos 51 y 52 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo establecen los términos en los cuales las sentencias dictadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa podrán reconocer la validez del acto o resolución impugnados, o bien decretar su nulidad. Así, cuando la autoridad que emitió la resolución impugnada no transcriba la porción normativa (parte o párrafo) del precepto legal en que funde su competencia territorial, no obstante que lo haya citado y aquélla no emane de una petición, instancia o recurso, es claro que actualiza la causal de ilegalidad prevista en la fracción IV del citado artículo 51 y origina que con apoyo en la fracción II del referido precepto 52 la Sala Fiscal declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada, al dejarse al particular en estado de indefensión. QUINTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Revisión fiscal 109/2007. Subadministrador de lo Contencioso "3" de la Administración Local Jurídica del Oriente del Distrito Federal, con sede en el Distrito

Federal, por ausencia del Administrador Local Jurídico del Oriente del Distrito Federal, de los Subadministradores de Resoluciones "1" y "2" y de lo Contencioso "1" y "2", en representación del Jefe del Servicio de Administración Tributaria, de la autoridad demandada, Administrador de la Aduana del Aeropuerto Internacional de la Ciudad de México y del Secretario de Hacienda y Crédito Público. 7 de junio de 2007. Unanimidad de votos. Ponente: Rosalba Becerril Velázquez. Secretaria: Soledad Tinoco Lara. Nota: Esta tesis contendió en la contradicción 118/2010 que fue declarada improcedente por la Segunda Sala, toda vez que sobre el tema tratado existe la tesis 2a./J. 99/2007, que aparece publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, junio de 2007, página 287, con el rubro: "NULIDAD. LA DECRETADA POR INSUFICIENCIA EN LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA, DEBE SER LISA Y LLANA."

1.2.2 El Sujeto Pasivo.

El sujeto pasivo, es aquella persona que legalmente se encuentra obligada a pagar el impuesto por la realización de algún hecho generador. De tal manera que el vínculo jurídico con el sujeto activo consiste en:

- Dar, que es pagar por lo regular en dinero, lo que sería su objeto principal.
- Hacer, se refiere a elementos formales del tributo como presentar avisos, declaraciones etc.
- No hacer, son prohibiciones establecidas en las leyes tributarias para evitar una simulación o evasión fiscal.
- Y tolerar, se refiere a permitir a la Autoridad que realice sus facultades de revisión, para verificar la correcta aplicación de la ley tributaria en el pago de los impuestos o contribuciones, en concordancia con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

“Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades

fiscales, estarán facultadas para:

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

Para profundizar un poco más sobre este tema, es necesario mencionar, el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución, el cual establece la obligación de los Mexicanos de contribuir para el gasto público, de la oración anterior, se deduce de manera natural que todo Mexicano es sujeto de pagar contribuciones; luego, si el Estado actúa como sujeto activo del vínculo Jurídico, entonces el gobernado sería el sujeto pasivo, sin embargo, la premisa anterior, aunque correcta, solo aporta una idea general, siendo necesario para desentrañar lo anterior, acudir al auxilio del artículo primero del Código Fiscal de la Federación, el cual señala de manera más específica quienes se deben considerar como sujetos pasivos de la contribución, estableciendo de manera explícita que los causantes del pago contributivo son:" *Las Personas Físicas y las Morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos*".

De lo anterior concluimos que, las personas físicas y las morales, serán los sujetos pasivos de la contribución; sin embargo, la oración anterior genera incertidumbre jurídica, al no contemplar una definición concreta de las personas en comento; no sucede así en la Ley del Impuesto sobre la Renta la cual en su artículo séptimo define que debemos entender por persona moral: "*Cuando en esta Ley se haga mención a persona moral, se entienden comprendidas, entre otras, las sociedades mercantiles, los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales, las instituciones de crédito, las sociedades y asociaciones civiles y la asociación en participación cuando a través de ella se realicen actividades empresariales en México.*" A pesar de la aclaración anterior, omite señalar que debemos entender por persona física, dejando de nueva cuenta una laguna fiscal; obligándonos a acudir de manera supletoria al Código Civil Federal en su libro primero, títulos primeros y segundos para deslucir que debemos interpretar por personas físicas y personas Morales; además es conveniente realizar una vinculación con el artículo primero de la Ley General de las Sociedades Mercantiles, para entender que debemos considerar como una sociedad mercantil:

"TITULO PRIMERO

De las Personas Físicas

Artículo 22.- La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y

"*** DEMO - www.ebook-converter.com *****"**

se pierde por la muerte; pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente Código.

Artículo 23.- La minoría de edad, el estado de interdicción y demás incapacidades establecidas por la ley, son restricciones a la personalidad jurídica que no deben menoscabar la dignidad de la persona ni atentar contra la integridad de la familia; pero los incapaces pueden ejercitar sus derechos o contraer obligaciones por medio de sus representantes.

Artículo 24.- El mayor de edad tiene la facultad de disponer libremente de su persona y de sus bienes, salvo las limitaciones que establece la ley.”

“TITULO SEGUNDO

De las Personas Morales

Artículo 25.- Son personas morales:

- I. La Nación, los Estados y los Municipios;*
- II. Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*
- III. Las sociedades civiles o mercantiles;*
- IV. Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*
- V. Las sociedades cooperativas y mutualistas;*
- VI. Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley.*
- VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736. “*

Ley general de las Sociedades Mercantiles

Artículo 1o.- Esta Ley reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- I. Sociedad en nombre colectivo;*
- II.- Sociedad en comandita simple;*
- III.- Sociedad de responsabilidad limitada;*
- IV.- Sociedad anónima;*
- V. Sociedad en comandita por acciones;*
- VI. Sociedad cooperativa, y*
- VII. Sociedad por acciones simplificada*

Ahora, en nuestro sistema tributario como lo pudimos observar, el sujeto pasivo puede ser una persona física y no es impedimento que sea menor de edad o incapacitado, siempre y cuando se encuentre representados por quien se encuentre facultado legalmente.

Es necesario hacer notar que en nuestro Derecho Fiscal o sistema tributario, solo basta realizar el hecho generador para adquirir el carácter de sujeto pasivo independientemente de su domicilio, nacionalidad, estatus jurídico, simplemente baste que el hecho imponible realizado, genere un ingreso de una fuente de riqueza, sea en territorio nacional por un mexicano, o un extranjero con residencia en nuestro País, también es necesario considerar, si la fuente de riqueza se genera en el extranjero, por un sujeto pasivo considerado como residente nacional, la norma subjetiva inmediatamente aplicara y se convertirá en una norma concreta a un hecho imponible, esa es la razón por la que el legislador decide crear de manera atinada el artículo noveno del Código Fiscal de la federación, el cual aporta un elemento adicional para complementar el acto de molestia a la esfera legal del contribuyente como sujeto pasivo de la contribución, que es la residencia:

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

I. A las siguientes personas físicas:

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

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

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

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

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo de este artículo y durante los tres ejercicios fiscales siguientes. No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

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

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

Agregando a lo ya expuesto en líneas anteriores, diremos que el sujeto pasivo es

la persona física o moral residente en territorio nacional quien realiza el hecho generador y trae como consecuencia el pago de la contribución; se aclara que el artículo noveno del Código Fiscal de la Federación es utilizado de manera supletoria en materia Fiscal en el rubro de residencia en territorio nacional, cuando en alguna ley determinada exista cierta laguna o confusión, sin embargo cada ley federal debe establecer quienes son los causantes de una determinada contribución; como ejemplo, nos referiremos a la Ley del Impuesto Sobre la Renta una de las más importante en materia de recaudación, donde estipula quienes son los sujetos pasivos de dicho impuesto, al decretar de manera tajante que:

“Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en

los siguientes casos:

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

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

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

Al analizar el Código Fiscal de la Federación, no pasa desapercibido que en nuestra legislación Fiscal, solo se contemplan dos clases de sujetos pasivos, el directo y el responsable solidario, sin embargo, diferentes autores coinciden de acuerdo con la doctrina contributiva, que en nuestro Derecho Fiscal los sujetos pasivos se deben de clasificar de la siguiente manera:

I.- Sujeto pasivo contribuyente u obligado directo. Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que lleva a cabo el hecho generador del tributo, al colocarse en una hipótesis normativa. En otras palabras, es el causante o contribuyente del impuesto.

II.- Sujeto pasivo obligado solidario. Es la persona física o moral, nacional o extranjera, que, en virtud de haber establecido una determinada relación de tipo jurídico con el obligado directo, y por disposición expresa de la ley, le corresponde la obligación de cubrir un tributo originalmente a cargo del propio contribuyente directo. El efecto de solidaridad permite al Fisco cobrar

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

indistintamente al obligado solidario o al obligado directo, siempre y cuando exista una disposición legal, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 26, establece quienes se consideran como responsables solidarios, y entre estos encontramos, a quienes deban efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, los liquidadores y síndicos, quienes que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, los representantes de personas no residentes en el país, quienes ejerzan la patria potestad o la tutela del contribuyente, los legatarios y los donatarios, los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando se tenía tal calidad, los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación,

III.- Sujeto pasivo obligado subsidiariamente o por sustitución. Margain Manautou lo define como, *“El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, es responsable del pago del crédito fiscal, no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores,”*. Tomando como base la definición anterior algunos autores consideran de manera general que, es una persona física, facultada legalmente para autorizar, aprobar o dar fe respecto de un acto jurídico generador de tributos, como lo menciona el artículo 26 fracción I del Código Fiscal de la Federación, *“I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes”*.

Sin embargo, existen ciertos actos, donde intervienen personas físicas o morales, las cuales no entran en la categoría de funcionarios públicos, magistrados, notarios o recaudadores, pero si como retenedores, tales casos, se contemplan en las siguientes fracciones del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación:

“IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.”

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

“XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.”

“XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.”

Lo anterior, lo vemos de manera práctica, cuando se realiza una sustitución patronal en materia de seguridad social, esto es, el nuevo patrón asume la obligación del pago de las cuotas obrero-patronales de los trabajadores, no solo de las presentes y futuras también responde por las obligaciones pasadas. En materia de enajenación de acciones, cuando el enajenante no dictamina la venta, entonces el comprador o adquiriente debe retener un porcentaje sobre el precio de venta, como pago provisional del Impuesto Sobre la Renta a cuenta del impuesto anual, en caso de no realizarlo, la sociedad adquiere la responsabilidad subsidiaria por admitir un nuevo socio sin haber realizado dicha retención, estando obligada a ello, al no haber dictamen fiscal por la enajenación de acciones.

IV.- Sujetos Pasivos obligados por garantía. Es la persona física o moral, que afecta un bien de su propiedad u otorga una fianza de manera voluntaria, no por obligación legal, solo con el objeto de poner ante la disposición del sujeto activo un bien patrimonial, o recursos económicos, en caso de afianzadoras para responder ante el Estado, a nombre y cuenta del obligado directo, por causa de un crédito fiscal y cuyo pago ha quedado en suspenso, para que, en el supuesto de que ocurra su exigibilidad, el sujeto activo, realice con plena libertad el cobro efectivo, (fracciones VIII y IX del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación):

“VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.”

“IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o

hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.”

1.3. LA BASE DEL IMPUESTO

Se refiere a la cantidad o monto, sobre la cual se causa y determina una contribución, la cuantía se calculará en base a un procedimiento determinado en la ley respectiva, siempre y cuando el sujeto pasivo genere el hecho imponible. El procedimiento debe ser claro y preciso, ya que del resultado depende de manera concreta la determinación del gravamen, y como consecuencia la afectación al patrimonio del gobernado; además la base debe estar en concordancia con el objeto de la contribución para determinar, si la misma se refiere a un impuesto o una contribución especial, sobre todo para otorgar seguridad al gobernado, que no se le afectara en su carga fiscal con una doble contribución, de igual naturaleza pero con diferente denominación o concepto.

La base del impuesto puede ser directa, cuando no admite reducción o disminución, y cuando la ley permite realizar ciertas disminuciones, como gastos relacionados con la actividad o gastos personales nos encontramos ante una base disminuida.

1.4. TIPO DE GRAVAMEN

Es la cifra, coeficiente o porcentaje determinado, para aplicarlo a la base positiva, con el fin de obtener una cantidad conocida como contribución, la cual se debe enterar al sujeto activo en base a las disposiciones legales vigentes. Debe ser proporcional a la capacidad económica del sujeto pasivo, en otras palabras, es la carga real expresada en una tasa o cifra, aplicada a la base del impuesto para contribuir con el gasto público siguiendo el lineamiento del artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

El tipo de gravamen lo podemos clasificar en:

1. De manera alícuota. Se aplica a una base expresada en dinero, y tiene un carácter porcentual, este tipo puede ser fijo, aunque varié la base, como en el caso del Impuesto al valor Agregado, o progresivo de acuerdo con la misma base, como sucede en el Impuesto sobre la Renta.
2. En sentido estricto. Se aplican a bases no expresadas en dinero, por ejemplo, sobre la energía consumida, o tomando como base la superficie de un terreno, y pueden ser graduales como sucede al modelo de una clase de vehículo, o específicos donde se establece una cuota por determinado consumo de agua o luz.

En nuestro derecho Positivo, en materia Fiscal referente a impuestos, empleamos la tasa, la cual es una parte alícuota aplicada a la base, y puede ser clasificada en:

- a) Tasa o cuota fija; se representa en cantidades determinadas, como en el pago de derechos.
- b) Proporcional; es un porcentaje fijo pero el resultado difiere en proporción a la base, ejemplo, la tasa del Impuesto al Valor Agregado, e Impuesto Sobre la Renta a personas morales.
- c) Progresiva; varía el porcentaje de la tasa de manera escalonada, en la medida y proporción que varía la base, lo vemos de manera concreta en la tasa a aplicar para la determinación del Impuesto Sobre la Renta correspondiente a las personas físicas.

1.5. EL PERIODO DE IMPOSICION.

La obligación de Contribuir en materia Fiscal, nace al momento de realizar el hecho generador, esto es, la norma deja de ser abstracta y se vuelve concreta en nuestro Derecho Fiscal positivo, en ese justo momento, se genera la deuda impositiva y otros deberes de carácter formal, además, en ese justo momento, se determina la época del pago y corre traslado para la exigibilidad de tal

obligación, para el computo de la prescripción y el tipo de sanción en caso de incumplimiento, de acuerdo al hecho imponible, vinculado a determinada ley Fiscal.

De tal forma, el multicitado Código Fiscal de la Federación, aclara varios factores ocurientes en el periodo o fecha de la imposición del tributo, primeramente, nos establece de manera oportuna la temporalidad de aplicación de la norma y del procedimiento.

“Artículo 6o.- 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.”

Plasma de igual manera, la fecha de pago del tributo, en su artículo sexto párrafo quinto, *“Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:*

- I. Si la contribución se calcula por períodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.*
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la acusación.”*

Por último, como ya lo mencionamos, es importante conocer el momento del hecho generador, para el computo de la prescripción, toda vez que el sujeto activo, cuenta con un tiempo determinado de ejercer sus facultades de comprobación, con el fin de verificar el cumplimiento, y cobro de las contribuciones causadas y de sus accesorios, así como para, imponer sanciones

por infracciones a las disposiciones fiscales, las cuales de manera general, se extinguen en el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquél en que sucedan determinados supuestos, tal como lo dicta, el artículo 67 del mismo código. También debemos considerar que, respecto a los créditos fiscales, primeramente son exigibles en dinero, los cuales deben contener una actualización por el transcurso del tiempo, desde el momento de la generación del hecho hasta la fecha del pago, además se debe contemplar el pago de los accesorios como los gastos de ejecución, recargos, y multas de acuerdo a los artículos 17-A y 20 del código antes mencionado .

CAPUTULO II

DE LAS CONTRIBUCIONES

2. LA CONTRIBUCION COMO IMPOSICION CONSTITUCIONAL

Gran parte del derecho Fiscal positivo tiene su fuente en el artículo 31 fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el cual se transcribe en las siguientes líneas:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

.....

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

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

En dicha norma encontramos la palabra contribución, al emplear la palabra contribución y no la de impuesto, ofrece confianza al gobernado al reconocer que el Estado considera y toma en cuenta que estamos en una República donde se hace valer la democracia, y entiende que el sujeto pasivo se desprenderá de una parte de su patrimonio cuando se dé el hecho generador, y la carga debe ser acorde a su capacidad contributiva, lo anterior se confirma al utilizar la frase en el mismo ordenamiento, “*de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”, lo que implica un equilibrio entre lo que se da y se recibe.

De lo anterior, podemos desprender que, el legislador en concordancia con la teoría de la contribución, pretende no usar la palabra impuesto para no dar una connotación de “*sacrificio*”, en concordancia con la Asamblea Constituyente de Francia, en su declaración del año de 1789, que manifiesta, “*para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13)*”. La Constitución de Apatzingán en sus artículos 36 y 41 dicta lo relativo a la situación constitucional del impuesto en México, y decreta que, “*las contribuciones públicas no son extorsiones de la sociedad*”, por lo que “*es obligación del ciudadano contribuir prontamente a los gastos públicos*”; más aún, el legislador pretende elevar como deber cívico el contribuir para el gasto público, al equiparlo a la obligación de defender el territorio Nacional, y cumplir con otros deberes patrióticos, tal y como se muestra en las diferentes adecuaciones a la constitución, desde el Congreso constituyente de 1856-1857, donde establece en su artículo 31 que, “*Es obligación de todo mexicano: defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria y contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”. Mediante Decreto del 10 de junio de 1898, es modificado este mismo artículo, para quedar como sigue: “*Art. 31.- Es obligación de todo mexicano: I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria. II. Prestar sus servicios en el ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas. III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa*

que dispongan las leyes".

Es importante mencionar que, dentro de los principios constitucionales del impuesto en Francia y en México se inspiran en criterios de progresividad, y han tenido tal proyección para la teoría de la Contribución, de manera que, a mayor capacidad contributiva, mayor será la cuota que cubrir, por lo tanto, en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

Hasta lo aquí expresado, debemos entender por contribución, como aquella aportación del gobernado, ya sea pecuniaria o en especie al Estado en que habite y que engloba todo lo relativo a sufragar el gasto público del mismo, siempre y cuando lo disponga alguna norma legal y bajo ciertos principios en materia fiscal.

No debemos perder de vista que, la contribución en materia Fiscal, es considerada como una carga al particular, y para tener validez constitucional la misma, es necesario que esté establecida por ley; sea proporcional y equitativa y, sea destinado al pago del gasto público, además se exige que los elementos esenciales de dicha contribución, como son el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, se encuentren consignados de manera expresa en la ley, para evitar arbitrariedad por parte de las autoridades, aplicando las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante, y así el sujeto pasivo pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir, para los gastos públicos de la Federación, del Estado o Municipio en que resida; de tal manera tenemos que, el contribuyente, es la persona física o moral, quien realiza el hecho imponible previsto en la ley, y recordemos que dentro de la relación jurídico-tributaria, como ya lo explicamos anteriormente, también se le conoce como *"el sujeto pasivo"*.

El objeto, es la fuente del gravamen, en base al hecho generador del tributo, como puede ser el ingreso percibido de cualquiera que sea su fuente de riqueza, el acto de consumo o sobre alguna enajenación de un bien. Así por ejemplo, para el Impuesto Sobre La Renta, el objeto del tributo, será el ingreso y para El Impuesto al Valor Agregado, serán los actos o actividades realizados, manifestados ambos casos en sus artículos primero de su correspondiente Ley:

Ley del Impuesto Sobre La Renta

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

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

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

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

Ley del Impuesto al Valor Agregado

Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.

La base, se entiende como, el valor económico del hecho generador que efectúan las personas físicas o morales, y que la norma las grava con una tasa o tarifa, de tal manera que en algunos casos para desprender la base, se debe seguir una mecánica impuesta por el legislador, aplicando una serie de disposiciones; para ilustrar lo anterior, permítasenos ejemplificar con el Impuesto Sobre La Renta, y el Impuesto al Valor Agregado, por ser dos de las principales contribuciones en nuestro sistema Fiscal. La mecánica para la determinación de su base gravable, la encontramos en el artículo nueve de la Ley Impuesto Sobre La Renta para las personas morales, el cual se denomina resultado fiscal y se determina de la siguiente manera:

Total de Ingresos acumulables
(menos) Deducciones Autorizadas
(menos) Utilidades pagadas a los trabajadores
(igual) Utilidad fiscal
(menos) Perdidas de ejercicios anteriores
(igual) Resultado Fiscal

En el artículo 109 de la misma ley, encontramos la mecánica para determinar la

base gravada, sobre la cual se debe aplicar una tarifa establecida, para determinar el impuesto a cargo de las personas físicas que realicen actividades empresariales o profesionales, dicha base se denominara utilidad gravable:

Total de Ingresos acumulables
(menos) Deducciones Autorizadas
(igual) Utilidad fiscal
(menos) Utilidades pagadas a los trabajadores
(menos) Perdidas de ejercicios anteriores
(igual) Utilidad Gravable

Por otra parte, para determinar la base sobre la cual se determinará el Impuesto al valor agregado, nos remitimos a su artículo primero de esta ley, dicha base será, la cantidad real representada en términos monetarios de los actos o actividades realizados.

Ahora bien, siguiendo este orden de ideas, la tasa, es el porcentaje aplicable directo a la base: en la Ley Impuesto Sobre La Renta se le conoce como “la base gravable” o resultado fiscal para las personas morales y la tasa aplicable es del 30% como lo podremos constatar en su artículo nueve de la misma Ley.

La tarifa, es una serie de porcentajes, que se aplican de manera progresiva en relación con la base, para el caso de las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales o profesionales, la norma jurídica establece para la determinación de este impuesto que, se deberá aplicar la tarifa comprendida en su artículo 152 de dicho ordenamiento, sobre la base calculada, la cual denominamos “utilidad gravable”, dicha tarifa se plasma a continuación:



Con el objeto de dejar más explícita la mecánica del cálculo para la determinación del Impuesto sobre la Renta, pondremos un ejemplo de una persona física con actividad empresarial, la cual obtiene una utilidad gravable de \$950,000.00 pesos anuales; para esto el cálculo se realiza de la siguiente manera:

	Utilidad gravable	950,000.00
(-)	Limite Inferior (la cantidad mínima más cercana)	750,000.01
(=)	Excedente del límite inferior	199,999.99
(x)	Porcentaje para aplicarse sobre el excedente	32%
(=)	Resultado determinado	63,999.99
(+)	Cuota fija	180,850.82

(=)	Impuesto sobre la renta causado	244,850.81

En este momento es oportuno, realizar un paréntesis y mencionar que, el legislador en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente desde 2002, olvida establecer la mecánica para la aplicación de esta tarifa, siendo a nuestro parecer inconstitucional, toda vez que violenta los principios de legalidad y certeza jurídica al gobernado; sin embargo, creemos siguiendo los principios del buen Derecho, que las decisiones vertidas por el Pleno del Tribunal, fueron erróneas y fuera de todo contexto legal, en las ejecutorias pronunciadas en sesión del dos de marzo de dos mil seis, en los amparos en revisión 1393/2005 promovido por Jorge Luis Monroy Daguerre y coagraviados, además del amparo 1657/2005 promovido por José Lara Molina y coagraviados, de las ponencias de los señores Ministros Sergio Salvador Aguirre Anguiano y Juan N. Silva Meza, al expresar el sentido de las resoluciones en controversia, bajo razonamientos en franca contradicción con los principios de legalidad y seguridad jurídica, bajo nuestra perspectiva, al suponer que es obligación del gobernado conocer la mecánica para la obtención del impuesto a cubrir, pues sus argumentos son los siguientes:

“... cabe destacar que los artículos 113, 114, 115, 177 y 178 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, contenidos en la disposición transitoria reclamada, prevén la mecánica para calcular la base gravable del tributo para las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado o asimilado, y en ella se establecen tablas o tarifas que contienen rangos con precisiones de límite inferior, límite superior, cuota fija y por ciento sobre el excedente o sobre el impuesto marginal, cada uno de los cuales con una representación numérica o cifrada.

No obstante lo anterior, no es indispensable que otra norma describa cómo se aplicarán las tablas o tarifas de mérito, pues al ser progresivas sólo basta que el contribuyente se ubique en el rango que le corresponde entre el límite inferior y superior, y si es el caso de que sobrepasa el límite inferior del rango respectivo, aplicar el por ciento sobre el excedente, y después la cuota que en ella se prevé, de tal forma que la propia tabla o tarifa es la que guía sobre el siguiente paso a desarrollar, una vez que el sujeto del impuesto se ubica en el rango que corresponde.

Por estas razones, la disposición transitoria reclamada no vulnera el principio de legalidad tributaria, pues como se precisó en párrafos precedentes, ésta consiste en que se encuentren en ley los elementos esenciales de la contribución, y en la especie, la misma Ley del Impuesto sobre la Renta establece la mecánica para obtener la base gravable del impuesto y la tasa o tarifa aplicable, lo que significa que en ella sí se describe la forma y procedimiento con base en el cual los sujetos obligados deben contribuir al gasto público.

Además, el hecho de que no se encuentren determinadas las operaciones aritméticas a realizar para la obtención del impuesto a pagar, tampoco vulnera el principio de legalidad tributaria, en la medida de que el legislador puede prever una mecánica general, aplicable para los que se ubiquen en las hipótesis normativas, con el propósito de obtener la base gravable y la tarifa respectiva, para evitar que quede a la libre apreciación de la autoridad fiscal el cálculo del tributo en cuestión, pero no puede llegar al extremo de que en la misma mecánica se establezcan los resultados de las operaciones aritméticas de todos los

posibles supuestos que en la práctica puedan actualizarse, dado que el señalado principio no lo exige.

Lo expuesto se robustece porque este Máximo Tribunal ha estimado que el hecho de que el legislador deba definir con precisión todos los conceptos esenciales del tributo no implica que se llegue al absurdo de exigirle que defina, como si se tratara de un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen una utilización que revela que en el medio relativo son de uso común o de clara comprensión para todos sus destinatarios.

Lo anterior se encuentra reflejado en la tesis aislada cuyo rubro y texto son del tenor literal siguiente:

“Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: III, Febrero de 1996

Tesis: P. XI/96

Página: 169

LEGALIDAD TRIBUTARIA. DICHA GARANTÍA NO EXIGE QUE EL LEGISLADOR ESTÉ OBLIGADO A DEFINIR TODOS LOS TÉRMINOS Y PALABRAS USADAS EN LA LEY. Lo que exige el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, constitucional, es que la determinación de los sujetos pasivos de las contribuciones, su objeto y, en general, sus elementos esenciales, se encuentren en la ley y para ello es suficiente que en ellas se precisen en forma razonable, de manera que cualquier persona de entendimiento ordinario pueda saber a qué atenerse respecto de sus obligaciones fiscales. No se puede pretender que se llegue al absurdo de exigir que el legislador defina, como si formulara un diccionario, cada una de las palabras que emplea, si las que eligió tienen un uso que revela que en el medio son de clara comprensión. De acuerdo con ello, expresiones como ‘uso doméstico’, ‘uso no doméstico’, ‘uso doméstico residencial’, ‘uso doméstico popular’ o ‘uso del sector público’ son, por sí solas, comprensibles, sin que pueda aceptarse que su empleo en la ley sea violatorio del principio de legalidad tributaria, ni tampoco exigirse que en la sentencia que establece estas conclusiones se definan esas expresiones, exactamente por la misma razón. Además, si las autoridades administrativas al aplicar las disposiciones relativas se apartan del contenido usual de las expresiones al examinar en amparo la constitucionalidad de las resoluciones relativas, la correcta interpretación de la ley bastaría para corregir el posible abuso, sin que ello pudiera significar que se hubieran delegado en las autoridades administrativas facultades legislativas y que, por ello, la ley fuera inconstitucional.”

De lo anterior, podemos decir que, el legislador fue omiso al no establecer una mecánica de aplicación de dicha tarifa, asumiendo que todo gobernado, quien deba utilizar la misma para autodeterminar su Impuesto Sobre la Renta “debe conocer la técnica fiscal de auto aplicación”, además no se le exige al legislador que defina cada termino o palabra usada, solo que otorgue garantía para conocer la correcta aplicación de la tarifa, legislando de manera clara y concreta, mediante la determinación de una norma donde se exprese la técnica adecuada para determinar el impuesto en cuestión, ofreciendo con esto, certeza jurídica al gobernado; y por su parte el juzgador, a nuestro parecer, debería apegarse al principio del buen Derecho, conminando al legislador a solventar esta deficiencia legal.

Ya para finalizar con los ejemplos anteriores en el orden establecido; diremos que, para determinar el Impuesto al Valor Agregado, se aplica una tasa que puede ser, exenta, del 0%, 16%, o del 8% en la zona fronteriza, sobre el valor de los actos o actividades realizados, establecido en la norma respectiva de acuerdo con su artículo primero de esta ley:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

- I.- Enajenen bienes.*
- II.- Presten servicios independientes.*
- III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.*
- IV.- Importen bienes o servicios.*

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 16%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.”

Una vez explicados los elementos esenciales de las contribuciones, debemos hacer énfasis, que de acuerdo con el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, estos deben ser de aplicación estricta, sin embargo, no debemos confundir aplicación estricta con interpretación estricta, toda vez que si algún elemento de la contribución resulta confuso, para poder desentrañar la intención del legislador, podemos recurrir a diversos métodos de interpretación para conocer la esencia de la norma, lo anterior, sustentado con apoyo de la tesis 185419. 2a./J. 133/2002 de la segunda sala, novena época, publicada en el semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en el Tomo XVI, de diciembre de 2002, en su página 238, que al respecto dicta:

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance. “

Lo anterior resulta comprensible, en atención a los principios de legalidad y de seguridad jurídica, los cuales se deben aplicar para que la carga al gobernado al invadir su esfera jurídica, no vaya más allá de lo permisible por la ley en materia, cuidando en todo momento, de no vulnerar los derechos fundamentales, para que el sujeto pasivo pueda tener la certeza, que al aplicar los elementos esenciales de la contribución a un caso en específico o concreto, por la realización de un determinado hecho imponible, nunca quedara vulnerable ante los actos realizados por el sujeto activo, asegurándole la aplicación correcta de la norma de los elementos esenciales de las contribuciones, al hecho concreto, encuadrando en cada caso, el hecho generador en concordancia al contexto de la situación jurídica en concreto, tratando que la norma sea precisa al acto y no sea aplicada de manera general, considerando que debido a la diversidad de situaciones en materia contributiva se puede producir una situación anticonstitucional. Analizando lo antes escrito, podemos concluir que los elementos esenciales de la contribución, deben en principio interpretarse de manera gramatical o literal; sin embargo, al haber incertidumbre sobre la interpretación de los elementos, entonces, es permisible acudir a los diversos métodos de interpretación para conocer la verdadera intención del legislador, y una vez fijado el significado de la norma, aplicar los elementos de manera estricta al caso concreto; la siguiente tesis nos ilustrara con lo comentado, en relación a los elementos de la contribución, sosteniendo que al ser de aplicación estricta no impide la interpretación por los diversos métodos de la ciencia jurídica, con el único fin de no aplicar la analogía al caso en concreto. Jurisprudencia, marzo de 2006; publicada en el semanario Judicial de la Federación y su gaceta, novena época, Tomo XXIII, Registro 175569, página 270, tesis 2a./J. 26/2006.

” INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES QUE ESTABLECEN LOS ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS TRIBUTOS. SU ALCANCE EN RELACIÓN CON LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LEGALIDAD TRIBUTARIA Y SEGURIDAD JURÍDICA. Si bien es verdad que el juzgador, al momento de definir los elementos esenciales del tributo, debe partir del texto literal de la norma, como exigencia lógica de su aplicación al caso concreto, ello no implica que le esté prohibido acudir a los diversos métodos de interpretación reconocidos por la ciencia jurídica. Esto es así, ya que los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, y las disposiciones legales que establecen fórmulas dirigidas a condicionar la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de impedir aplicaciones analógicas en relación con los elementos esenciales de los tributos.”

De una congruente interpretación de la tesis anterior, en lo que se refiere al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, cuando no se encuentren claros sus elementos

esenciales, y con el objetivo de no vulnerar los principios de legalidad y seguridad jurídica del gobernado, se debe desentrañar, esclarecer o revelar el sentido de la norma, atendiendo a la esencia de lo que quiso plasmar el legislador, o al sentido lingüístico, lógico u objetivo de las palabras, a fin de entender el completo y auténtico sentido de la disposición, lo cual puede lograrse a través de diferentes métodos para interpretar la norma, cuando así lo exija o resulte jurídicamente conveniente, de manera que, si no fuera suficiente la sola interpretación literal, habría que acudir a los diferentes métodos de interpretación, hasta desentrañar el verdadero y auténtico sentido de la norma; en este contexto y tomando en consideración la tesis aislada en materia administrativa VIII.2o.48 A, página 573; novena época; tomo IX, de abril de 1999; y la tesis en materia de amparo número XVIII/2007 del diecisiete de abril de dos mil siete, podemos señalar que, los métodos de interpretación jurídica aceptados o más comunes dentro de la hermenéutica legal son, el literal o gramatical, lógico, histórico, sistemático, teleológico, analógico y causal los cuales describiremos a continuación de manera breve.

- a) Método literal o gramatical. Como la ley empieza con palabras, siempre el proceso interpretativo va a comenzar con el análisis literal o gramatical de la norma, dándole una importancia primordial a ella, el intérprete ha de empezar por obtener el significado verbal que resulta de ellas, según su natural conexión y las reglas gramaticales, es utilizada toda vez que la norma jurídica es clara, precisa y emplea términos que solo tienen un solo significado.
- b) Método lógico. Utiliza como su nombre lo indica, los razonamientos y reglas de la lógica para desentrañar el verdadero significado de la norma, dando preferencia al argumento, como herramienta principal para relacionar las normas.
- c) Método Histórico. Su objetivo estriba en descubrir la esencia de la norma, atendiendo las razones, circunstancias o motivos que dieron origen a su creación, para esto inclusive se suele utilizar el estudio la exposición de motivos que tuvo el legislador para crear dicha norma.
- d) Método Sistemático o de interpretación armónica. Tomando en consideración que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa en su

tesis VI-TASR-VI-4 de enero de 2010, manifiesta que la ley se debe interpretar de manera armónica con otros métodos de interpretación, evitando realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma, con el fin de prevenir el fraude a la ley o el abuso del derecho, absteniéndose de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos, evadan el imperio de la ley y su sentido.

- e) Método Teleológico o causal. Se utiliza para llegar a la interpretación de la norma, a través del fin o causa de la misma o su razón de ser, buscando en su espíritu la finalidad por la cual la norma fue incorporada al ordenamiento jurídico, no de una manera aislada sino comprendiendo las motivaciones y la [función](#) jugada en el conjunto normativo, como medio de realización y satisfacción de intereses.
- f) Método analógico. Consiste en aplicar a una situación concreta no prevista en la ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar prevista en la ley, sin embargo este método en materia fiscal estaría violando el principio de legalidad y certeza jurídica, toda vez que todo acto que invada la esfera jurídica del gobernado, debe estar previamente establecido legalmente, En otras palabras la Autoridad solo está facultada a realizar lo que la ley le permite y no hacer extensiva una disposición por su simple semejanza, lo anterior queda sustentado con la tesis jurisprudencial, 2a./J. 27/2006, de la 2a. sala; tomo XXIII, de marzo del 2006; en su página 270, donde estipula que las disposiciones en derecho tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, se debe de prohibir la aplicación analógica de las referidas normas, sin impedir que el Juez utilice los distintos métodos de interpretación jurídica al momento en que deba definir su alcance; lo anterior para evitar actos arbitrarios por parte de la Autoridad en perjuicio del particular.

Concluimos diciendo que, el método de interpretación, requisito indispensable para darle dinamismo jurídico al Derecho Fiscal deberá ser el adecuado en base a la naturaleza de la norma, evitando alterar la esencia de esta, utilizando el intelecto para establecer su alcance o sentido, dicha interpretación en caso de controversia queda reservada a los diferentes tribunales facultados para definir el criterio a seguir, por medio de la

jurisprudencia.

2.1. CLASIFICACION DE LAS CONTRIBUCIONES.

En apego al artículo segundo del Código Fiscal de la Federación las contribuciones se clasifican de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

De las fracciones anteriores, podemos apreciar que, al pretender el legislador definir dichos conceptos, lo hace de manera vaga, en especial el termino de impuesto que lo define por excepción o eliminación, varios autores realizan alguna definición del concepto impuesto como el ilustre fiscalista De la Garza, quien argumenta que: *“El impuesto es una prestación tributaria obligatoria*

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

exigible, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos.” Definición muy interesante, además podríamos transcribir algunas otras definiciones, pero la finalidad de la presente obra no es solo presentar o realizar una definición del referido concepto, sino en base a lo expuesto hasta el momento podamos comprender el concepto de impuesto en los términos más específicos posible, ante lo anterior, argumentaremos que el impuesto, es el gravamen establecido en ley que debe pagar el sujeto pasivo de forma obligatoria al efectuar el hecho imponible, plasmado en la ley, con el fin de contribuir a cubrir el gasto público, sin recibir ninguna contraprestación especial ni directa; expresado lo anterior, creemos que es necesario primeramente comprender las otras tres clasificaciones de las contribuciones, con la finalidad que nuestro razonamiento pueda obtener la validez pretendida.

2.1.1. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

Es una contribución con un claro sentido social, donde la realización de la seguridad social, se encuentra a cargo de entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, por lo general con personalidad jurídica y patrimonio propios que tienen el carácter de organismos fiscales autónomos, cuyo objeto es proteger mediante mecanismos precautorios a los miembros de la sociedad, ante circunstancias que puedan mermar el salario y la capacidad económica del individuo, se trata de una contribución peculiar toda vez que, en algunos casos es de integración operativa tripartita, en razón de que a la misma concurren los sectores público, beneficiado social y privado; los rubros más importantes que engloba la seguridad social son enfermedad, maternidad, riesgo de trabajo, invalidez y muerte, vejez, retiro, desempleo y vivienda. La Organización Internacional del Trabajo (OIT) la define como: *“la protección que la sociedad proporciona a sus miembros, mediante una serie de medidas públicas, contra las privaciones económicas y sociales que, de no ser así, ocasionarían la desaparición o una fuerte reducción de los ingresos por causa de enfermedad, maternidad, accidente de trabajo, o enfermedad laboral,*

desempleo, invalidez, vejez y muerte; y también la protección en forma de asistencia médica y de ayuda a las familias con hijos.” El fundamento legal de la seguridad social en nuestro Derecho Fiscal lo encontramos en el Artículo 123 Constitucional, que a la letra dice: “Toda persona tiene derecho al trabajo digno y socialmente útil; al efecto, se promoverán la creación de empleos y la organización social para el trabajo, conforme a la Ley. “

Así mismo, en este mismo artículo de nuestra Carta Magna, encontramos la fuente de la seguridad social en nuestro País, precisamente en su apartado “A”, en las fracciones XII y XXIX, nos otorga la pauta del tratamiento en este rubro, considerando a todos los trabajadores, excepto a los del estado y fuerzas armadas, los cuales tienen su fuente en el apartado “B” en su fracción XI del mismo artículo Constitucional, los cuales se transcriben con carácter ilustrativo, pues no es la intención analizarlos de manera detallada por no ameritarlo el tema.

“XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del Gobierno Federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.

“XXIX. Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social, y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicios de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y sus familiares.

B. Entre los Poderes de la Unión y sus trabajadores:

XI. La seguridad social se organizará conforme a las siguientes bases mínimas:”

Las principales Instituciones encargadas de otorgar la seguridad social en nuestra República Mexicana son, el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el

Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de Trabajadores del Estado (ISSSTE), el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM), y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), lo anterior lo podemos corroborar en la Ley de Ingresos para la Federación que para efectos ilustrativos nos remitiremos a su artículo primero, numeral 2, para el ejercicio fiscal del 2018, con efecto de validar lo expresado:

"EL CONGRESO GENERAL DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, DECRETA:

Artículo Único. Se expide la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2018.

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 2018

Capítulo I

De los Ingresos y el Endeudamiento Público

Artículo 1o. En el ejercicio fiscal de 2018, la Federación percibirá los ingresos provenientes de los conceptos y en las cantidades estimadas que a continuación se enumeran:

.....		
	<i>INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS (2+7)</i>	<i>1,193,373.1</i>
	<i>Cuotas y aportaciones de seguridad social</i>	<i>309,302.2</i>
1.	<i>Aportaciones para Fondos de Vivienda.</i>	<i>0.0</i>
01.	<i>Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.</i>	<i>0.0</i>
2.	<i>Cuotas para el Seguro Social.</i>	<i>309,302.2</i>
01.	<i>Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.</i>	<i>309,302.2</i>
3.	<i>Cuotas de Ahorro para el Retiro.</i>	<i>0.0</i>
01.	<i>Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones.</i>	<i>0.0</i>
4.	<i>Otras Cuotas y Aportaciones para la seguridad social:</i>	<i>0.0</i>
01.	<i>Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores.</i>	<i>0.0</i>
02.	<i>Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares.</i>	<i>0.0</i>
5.	<i>Accesorios.</i>	<i>0.0</i>
“		

Al observar la transcripción anterior, nos daremos cuenta de que el Estado solo recibe como contribuciones por el ramo de seguridad social, las cuotas obrero-patronales a favor del Instituto mexicano del Seguro Social, en el entendido que, al ser un rubro compartido de manera tripartita, debe allegarse el sujeto activo de estos recursos y administrarlos para cumplir con el objeto de manera cabal en dicha materia. En base a lo expresado, diremos que, el sujeto activo de la contribución serían los Institutos u organismos descentralizados encargados de proporcionar la seguridad social por cuenta del estado, los sujetos pasivos en determinados rubros y cuando se trate de aportaciones tripartitas, serían los siguientes:

a) Obligado directo. Las Instituciones facultadas para representar al Estado por la obligación de aportar cierto porcentaje sobre una base establecida, el empleador y el beneficiario especial, por las contribuciones o cuotas obrero-patronales a enterar o pagar.

b) Obligado solidario. Es el empleador, por las contribuciones no retenidas a cargo beneficiario directo o empleado.

Cabe señalar que, el caso de las Instituciones que otorgan créditos para la vivienda de los trabajadores como el INFONAVIT, existe una peculiaridad, toda vez que, el pago por el crédito otorgado al empleado, para la adquisición de su vivienda tiene el carácter de contribución, determinado así, por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 1132/20044, donde se pronunció de manera positiva, para que las aportaciones y las amortizaciones a que se refiere el artículo 30 de la Ley del INFONAVIT, sean consideradas aportaciones de seguridad social, y por tanto, contribuciones sujetas al régimen general de los tributos, quedando como obligado solidario el empleador, por las amortizaciones no retenidas a cargo del beneficiario especial u obligado directo.

Insistimos que el objeto de las contribuciones de seguridad social, es proteger mediante mecanismos precautorios ante ciertas eventualidades, sin mermar el salario del beneficiado y la capacidad económica tanto del beneficiado como del empleador; se entiende entonces, como una contribución enfocada al gasto público a un rubro especial, reflejando de manera tangible el beneficio de contribuir, cuando el trabajador se encuentre ante cualquier eventualidad de

manera directa, siempre y cuando esta situación este prevista en la norma jurídica; quedando de manifiesto que, al conseguir lo anterior, se logrará uno de sus objetivos principales de esta contribución, siendo la protección al salario, al no verse afectado el mismo, al subsanar dicho evento en beneficio del trabajador, sin disminuir su patrimonio; así mismo, también beneficia a la clase patronal, al ser una obligación directa establecida en ley, la de otorgar esta prestación en materia de seguridad social de manera directa, en caso de no existir dichas Instituciones, lo que implicaría un gasto enorme, al tratar de cubrir alguna eventualidad que pudiera surgir con alguno de sus trabajadores, que de no hacerles frente por insolvencia quedarían desprotegidos los mismo y sus familias.

Para determinar la base, sobre la cual se aplicarán estas aportaciones de seguridad social, cada ley tiene su mecanismo, sin embargo, por lo general se considera el salario más ciertas prestaciones, conocido como el salario diario integrado o salario base de cotización, a dicha base se le aplicara las diferentes tasas, a las cuales se les denomina “cuota de aportación correspondiente al obrero o patrón”.

Resumiendo, sin pretender ofrecer una definición como tal, podemos concluir que la seguridad social, es una Contribución especial para solventar el gasto público de ciertas ramas específicas establecidas en determinadas normas, con un fin protector por parte del Estado de las clases más vulnerables de la sociedad, donde el sujeto pasivo, es el beneficiario directo de la retribución al suceder el hecho generador del evento.

2.1.2. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Al analizar este tipo de contribución, en primera instancia, pareciera que se debería decretar su inconstitucionalidad de acuerdo al siguiente razonamiento, si el destino de las contribuciones es sufragar los gastos públicos, entonces, deben estar incluidas todas las obras públicas, incluyendo el alumbrado público, drenaje, alcantarillado, pavimentación, restauración de obras públicas, entre otros, luego, si al sujeto pasivo se le pretenden cobrar esta contribución especial

por un servicio público, como sería una toma de agua o por la pavimentación de una calle, estaríamos ante una doble tributación; abundando en lo anterior, permítanos ejemplificar tomando el sistema de la pavimentación, primeramente al pagar un impuesto destinado para el gasto público, entre ellos la pavimentación, entonces, al ejercer el Estado este gasto público, realizando una obra de pavimentación, la lógica en materia Fiscal nos diría que, no es correcto pretender cobrar una contribución al gobernado, bajo el argumento que lo beneficia de manera particular, pues bajo la perspectiva del gobernado, este paga un impuesto para obras consideradas como gasto público, entre ellas la pavimentación, y en caso de ser beneficiado por dichas obras, entonces debe pagar otro impuesto denominado “contribuciones de mejoras”, lo cual, nos lleva a un inminente caso de doble imposición contributiva, sin importar el nombre que se le dé. Sin embargo para encuadrar en la legalidad de esta contribución de mejoras, de manera ingeniosa, en nuestro derecho fiscal se acude a la “teoría del incremento no ganado”, propuesta por economistas ingleses a fines del siglo XIX, la cual trataremos de explicar mediante el razonamiento siguiente, siguiendo el mismo ejemplo, el Estado al realizar una obra de pavimentación en determinada zona habitable, de manera directa beneficia a las personas que tienen un predio o una casa en el lugar de la obra pública programada, aumentando la plusvalía por el mejoramiento de la zona, y por consiguiente incrementa el valor del patrimonio, simplemente por la realización de la obra, de donde se desprende que, dichos propietarios obtienen un beneficio real, al incrementar el valor de sus predios o casas, siendo este el hecho generador de la contribución. En este contexto, nuestra legislación Fiscal toma dicha idea, para encuadrar la contribución de mejoras en un marco de legalidad, tal como lo expresa la tesis de amparo en revisión 301/2000 del 12 de mayo del año 2000, “*Tomando en consideración que la naturaleza del impuesto sobre aumento de valor y mejoría específica de la propiedad, previsto en los artículos del 41 bis-9 al 41 bis-26 de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, es la de una contribución de mejoras, en tanto se establece con motivo del hecho generador consistente en el beneficio particular a favor de determinadas personas con motivo de una obra pública tendente a satisfacer una necesidad colectiva, es claro que debe gravar sin excepción, a todos aquellos sujetos que reciban un beneficio especial consistente en el incremento del valor de los bienes por ubicarse dentro del área de la mejora.*”

Mencionaremos además que, en el ámbito de los gastos públicos existen dos tipos de personas, las que obtienen un beneficio identificado y aquellas que no se puede identificar de manera concreta, pues benefician a los gobernados de

manera general, entonces, cuando existan obras que beneficien particularmente a determinadas personas identificables, el costo por la mejora se puede repartir entre los mismos beneficiados; de lo anterior, encontramos la razón de ser de la contribución de mejoras.

Las contribuciones de mejoras, al igual que todas las contribuciones, deben apegarse al principio de anualidad, y por lo mismo se deben estipular en las diferentes leyes de Ingresos, tanto de la Federación de los Estados o Municipios, con el afán de mostrar lo anterior, y para que el lector pueda verificar lo expuesto, permítasenos tomar como ejemplo la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio del 2018, en su artículo primero, numeral 3, con el simple fin de observar las contribuciones de mejoras correspondientes a recaudar por la Federación, y para clarificar lo hasta ahora expuesto en el tema, mostraremos la Ley de Ingresos para el Estado de Guanajuato para el ejercicio 2018, en su Título Primero, capítulo único, artículo primero, fracción III, verificando la competencia de cada Autoridad, en el cobro de esta contribución, además de correlacionarla con la Ley de Ingresos para el Municipio de León, Guanajuato para el mismo ejercicio, en su capítulo primero, artículo 1 inciso b), además de transcribir los artículos 61 y 62 de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato, para determinar cuales son los rubros considerados contribuciones de mejoras en este Estado:

LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACIÓN PARA EL EJERCICIO 2018

3. Contribuciones de mejoras	36.1
1. Contribución de mejoras por obras públicas:	36.1
01. Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.	36.1
<i>Contribuciones de mejoras no comprendidas en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.</i>	

LEY DE INGRESOS PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO

<i>III. Contribuciones de mejoras</i>	<i>\$ 0.00</i>
<i>a) Contribuciones de mejoras por obras públicas:</i>	<i>\$ 0.00</i>
<i>1 Las que se determinen de conformidad con lo dispuesto por el Título Tercero, Capítulo Único de la Ley de Hacienda para el Estado de Guanajuato</i>	<i>\$ 0.00</i>
<i>b) Contribuciones de mejoras no comprendidas en las fracciones de la Ley de Ingresos causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago</i>	<i>\$ 0.00</i>

LEY DE HACIENDA PARA EL ESTADO DE GUANAJUATO
TÍTULO TERCERO
DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Capítulo Único
Contribuciones de Mejoras por Obras Públicas

2. *Artículo 60. Esta contribución es el pago obligatorio que deberán efectuar al Fisco Estatual o Municipal, según corresponda, los propietarios o poseedores, en su caso, de bienes inmuebles que resulten beneficiados por una obra pública.* 0.0

Artículo 61. Están obligados a pagar esta contribución los propietarios o poseedores cuyos inmuebles se encuentran ubicados con frente a la arteria donde se ejecuten las siguientes obras de urbanización:

- I. Banquetas y guarniciones;*
- II. Pavimento;*
- III. Atarjeas;*
- IV. Instalación de redes de distribución de agua potable;*
- V. Alumbrado público;*
- VI. Instalaciones de drenaje;*
- VII. Apertura de nuevas vías públicas; y*
- VIII. Jardines u obras de equipamiento urbano.*



De acuerdo con lo expresado en los recuadros anteriores, el sujeto pasivo al situarse en la situación jurídica de hecho, estará obligado a pagar las contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica a la Federación, en apego con las facultades otorgadas en las fracciones VII y XXIX del artículo 73 Constitucional, y por obras de banquetas, guarniciones, pavimento, atarjeas, instalación de redes de distribución de agua potable, alumbrado público, instalaciones de drenaje, apertura de nuevas vías públicas, jardines u obras de equipamiento urbano, se deberán enterar al municipio de León, toda vez que el Estado de Guanajuato acatando lo establecido en el artículo 115 fracción IV inciso c) de nuestra Constitución Mexicana, quien permite que los municipios puedan cobrar las contribuciones de mejoras, por los servicios que el mismo preste a los particulares, sin embargo, siempre se debe de cuidar el aspecto legal del tributo para no caer en la inconstitucionalidad del mismo, teniendo siempre en consideración los elementos del mismo, como es el objeto, el sujeto, la base y la tasa o tarifa. Se mencionará para una mejor comprensión del tema, el caso del alumbrado público como una contribución de mejoras; si bien, este servicio es facultad del municipio proporcionarlo, en armonía con el artículo 115, fracción III, inciso b), de nuestra Constitución Federal, también es cierto que de conformidad con lo dispuesto en el artículo 73, fracción XXIX, inciso 5o, subinciso a) de la misma Constitución, es competencia del Congreso de la Unión, establecer contribuciones sobre el

consumo de energía eléctrica, tan es así que, en varios municipios y estados de la república, se decretó ilegal este cobro por derecho de alumbrado público, pues los mismos impusieron un porcentaje de cobro, sobre una base sustentada en el consumo de energía eléctrica del sujeto pasivo, y al establecer un gravamen sobre el consumo, toda vez que la contribución se calcula tomando como base la cantidad pagada por consumo de energía eléctrica, y al no existir una relación lógica entre el objeto de una contribución y su base, esto es, entre lo que se consume de energía eléctrica y la cantidad que debe pagarse por el servicio de alumbrado público, se concluye que la base se determina como una contribución clasificada en el rubro de los impuestos Federales, y al establecer esta misma base por las legislaturas locales al consumo de fluido eléctrico, invaden la esfera de facultades exclusivas de la Federación y contravienen la Constitución Federal de la República, lo anterior sustentado por Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis publicada en la página 134 del semanario Judicial de la Federación, octava época, tomo I, primera parte, *“ALUMBRADO PUBLICO, DERECHOS POR SERVICIO DE. LAS LEYES O CODIGOS LOCALES QUE ESTABLECEN COMO REFERENCIA PARA SU COBRO LA CANTIDAD QUE SE PAGA POR EL CONSUMO DE ENERGIA ELECTRICA SON INCONSTITUCIONALES PORQUE INVADEN LA ESFERA DE ATRIBUCIONES DE LA FEDERACION.”*

Hasta el momento podemos concluir que, las contribuciones de mejoras son aquellas que el sujeto pasivo debe cubrir al obtener un beneficio particular, independientemente de la utilidad general a la comunidad, derivado por la ejecución de una obra pública, esta puede ser a iniciativa del Estado, del Ayuntamiento, o por solicitud de los interesados, donde sus elementos esenciales serian:

- a) La ejecución de una obra pública siendo está el hecho generador.
- b) La obtención de beneficios diferenciales, esto es, plusvalía por los terrenos y sus mejoras o construcciones dentro de un área especialmente determinada, con el objeto de fundamentar la base.
- c) Su carácter instrumental para financiar el costo de la obra pública.
- d) la obligatoriedad del pago para todos los propietarios beneficiados.

2.1.3. DERECHOS

Los servicios o aprovechamientos públicos, pueden ser generales indivisibles o particulares divisibles, estos últimos se consideran como, aquellos que la autoridad permite individualizar e identificar al usuario del servicio. Su principal característica de los derechos se debe a su bilateralidad, toda vez que el sujeto pasivo recibe a cambio una contraprestación; verbigracia, hacer uso de una autopista a cambio de una cuota, los derechos se derivan por un acto de voluntad del particular, por un servicio que lo beneficiara directamente y de manera específica. Mientras los impuestos se fijan en base a ciertos procedimientos por la realización de actividades económicas y aplicando a la base a una tasa o tarifa, el derecho es una cuota o tarifa en base al servicio, la cantidad cobrada no se encuentra destinado a sufragar el gasto público, solo se aplica para solventar el costo del servicio.

En esta tesitura, se debe entender que el Estado no ofrece de manera autoritaria esta clase de servicios, y el hecho imponible se da solo cuando el interesado los solicita, en la Ley de Ingresos para la Federación, los Estados o Municipios deben estipular los tipos de derechos vigentes durante el ejercicio respectivo, en este caso con fin ilustrativo, para el ejercicio del 2018 se mencionan los siguientes derechos federales:

4.	<i>Derecho</i>	46,399.5
1.	<i>Derechos por el uso, goce, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público:</i>	39,690.2
01.	<i>Secretaría de Hacienda y Crédito Público.</i>	114.2
02.	<i>Secretaría de la Función Pública.</i>	0.0
03.	<i>Secretaría de Economía.</i>	2,395.2
04.	<i>Secretaría de Comunicaciones y Transportes.</i>	7,250.9
05.	<i>Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.</i>	19,304.7
06.	<i>Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.</i>	76.7
07.	<i>Secretaría del Trabajo y Previsión Social.</i>	0.0
08.	<i>Secretaría de Educación Pública.</i>	0.0
09.	<i>Instituto Federal de Telecomunicaciones.</i>	10,548.5
2.	<i>Derechos por prestación de servicios:</i>	6,709.3
01.	<i>Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:</i>	6,709.3
01.	<i>Secretaría de Gobernación.</i>	136.5

02.	Secretaría de Relaciones Exteriores.	3,426.7
03.	Secretaría de la Defensa Nacional.	0.0
04.	Secretaría de Marina.	0.0
05.	Secretaría de Hacienda y Crédito Público.	383.3
06.	Secretaría de la Función Pública.	13.9
07.	Secretaría de Energía.	0.2
08.	Secretaría de Economía.	35.5
09.	Secretaría de Agricultura, Ganadería, Desarrollo Rural, Pesca y Alimentación.	48.4
10.	Secretaría de Comunicaciones y Transportes.	912.2
11.	Secretaría de Medio Ambiente y Recursos Naturales.	88.3
	Agencia Nacional de Seguridad Industrial y de Protección al Medio Ambiente del Sector Hidrocarburos.	
01.		0.0
02.	Otros.	88.3
12.	Secretaría de Educación Pública.	1,450.1
13.	Secretaría de Salud.	31.9
14.	Secretaría del Trabajo y Previsión Social.	5.0
15.	Secretaría de Desarrollo Agrario, Territorial y Urbano.	65.5
16.	Secretaría de Turismo.	0.0
17.	Procuraduría General de la República.	0.2
18.	Instituto Federal de Telecomunicaciones.	56.5
19.	Comisión Nacional de Hidrocarburos.	0.0
20.	Comisión Reguladora de Energía.	0.0
21.	Comisión Federal de Competencia Económica.	0.0
22.	Secretaría de Cultura	55.1

Como podemos observar, los derechos se constituyen sobre la bilateralidad por la contraprestación que beneficiara a ambas partes, en base a esto el derecho se puede considerar como la contraprestación por un servicio público, particular e indivisible, ofrecida por el sujeto activo establecida en ley, a cambio de un pago.

2.1.4. IMPUESTOS.

Como ya lo comentamos, el Código Fiscal de la Federación, proporciona una definición vaga e inexacta del término de impuesto, a pesar de ser el más importante de los ingresos en materia tributaria del Estado, existe una marcada diferencia a comparación de las otras contribuciones, y es que el sujeto pasivo no recibe un beneficio directo ni una contraprestación automática e inmediata al desprenderse de una parte de sus ingresos, utilidades o rendimientos, al aludir su nombre al término de imposición, se entiende que el Estado ejerce de manera unilateral un acto de soberanía, que conlleva en aplicar su poder público, surtiendo efecto el principio de obligatoriedad, además que se faculta a la Autoridad a llevar acciones coercitivas en caso de incumplimiento por parte del sujeto pasivo.

Al comparar la definición actual de impuesto con la definición del Código Fiscal vigente del 30 de diciembre de 1966 al 31 de diciembre de 1982 nos encontramos ante un concepto más concreto y específico, para comprender lo anterior transcribiremos ambas definiciones:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

“Son impuestos las prestaciones en dinero o especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales para cubrir los gastos públicos.”

Analizando la definición actual de impuesto, deducimos por eliminación que impuesto es una contribución establecida en ley, diferente a seguridad social, mejoras o derechos, que está obligada a pagar el sujeto pasivo al efectuar el hecho imponible determinado; siendo el anterior concepto vago y poco claro, sin embargo al complementar lo anterior, con la definición otorgada por el anterior Código Fiscal, es importante subrayar la palabra “prestación”, la cual alude al hecho de dar o hacer, de acuerdo con el Código Civil Federal, infiriéndose que, el sujeto pasivo se desprende de una parte de su patrimonio, aportándolo al sujeto activo, de tal manera que, el impuesto se puede considerar en otras palabras como, la cantidad que da el sujeto pasivo al sujeto activo, apegándose a los principios de legalidad (que fija la Ley), generalidad y obligatoriedad (con carácter general y obligatorio), además del principio de anualidad (para cubrir el gasto público).

Con el objeto de esclarecer el concepto de impuesto, a continuación, se muestran los rubros de esta contribución a cobrar por la Federación durante el ejercicio del 2018, establecidos en la Ley de Ingresos en su numeral 1.

1.	<i>Impuestos</i>	2,957,469.9
1.	<i>Impuestos sobre los ingresos:</i>	1,566,186.8
01.	<i>Impuesto sobre la renta.</i>	1,566,186.8
2.	<i>Impuestos sobre el patrimonio.</i>	
3.	<i>Impuestos sobre la producción, el consumo y las transacciones:</i>	1,309,336.2
01.	<i>Impuesto al valor agregado.</i>	876,936.1
02.	<i>Impuesto especial sobre producción y servicios:</i>	421,776.7
01.	<i>Combustibles automotrices:</i>	258,633.6
01.	<i>Artículo 2o., fracción I, inciso D).</i>	231,250.3
02.	<i>Artículo 2o.-A.</i>	27,383.3
02.	<i>Bebidas con contenido alcohólico y cerveza:</i>	53,526.7
01.	<i>Bebidas alcohólicas.</i>	16,316.1
02.	<i>Cervezas y bebidas refrescantes.</i>	37,210.6
03.	<i>Tabacos labrados.</i>	44,096.9
04.	<i>Juegos con apuestas y sorteos.</i>	2,978.1
05.	<i>Redes públicas de telecomunicaciones.</i>	6,465.4
06.	<i>Bebidas energizantes.</i>	4.3
07.	<i>Bebidas saborizadas.</i>	26,797.5
08.	<i>Alimentos no básicos con alta densidad calórica.</i>	19,748.0
09.	<i>Plaguicidas.</i>	763.5
10.	<i>Combustibles fósiles.</i>	8,762.7
03.	<i>Impuesto sobre automóviles nuevos.</i>	10,623.4
4.	<i>Impuestos al comercio exterior:</i>	47,319.7
01.	<i>Impuestos al comercio exterior:</i>	47,319.7
01.	<i>A la importación.</i>	47,319.7
02.	<i>A la exportación.</i>	0.0
5.	<i>Impuestos sobre Nóminas y Asimilables.</i>	
6.	<i>Impuestos Ecológicos.</i>	
7.	<i>Accesorios:</i>	31,718.1
01.	<i>Accesorios.</i>	31,718.1

8.	Otros impuestos:	4,726.9
01.	<i>Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.</i>	4,726.9
02.	<i>Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.</i>	0.0
9.	<i>Impuestos no comprendidos en las fracciones de la Ley de Ingresos causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o pago.</i>	-1,817.8

Ante lo anterior se desprende que, el Impuesto como lo comentamos al inicio de este capítulo forma parte de las contribuciones, siendo una prestación obligatoria y general, a cargo del sujeto pasivo que impactara en su patrimonio al efectuar el hecho generador, establecido en ley sin recibir una contraprestación especial, directa e inmediata, con el fin de colaborar a solventar el gasto público de la Federación, Estado o Municipio de residencia.

CAPITULO III

DE LAS FUENTES DEL DERECHO EN EL AMBITO FISCAL

3. FUENTES FORMALES DEL DERECHO FISCAL.

La mayoría de tratadistas en la materia Fiscal, coinciden en que el Derecho Fiscal es una rama del Derecho Financiero, el cual se deriva del Derecho Administrativo, y este del Derecho Público; al respecto comentaremos, para que el Estado lleve a cabo sus actividades propias y cubrir el gasto público, necesita un sustento económico que lógicamente se lo proporciona el sujeto pasivo, que a la vez este se ve beneficiado con las obras y servicios públicos, de tal manera que, el Derecho Financiero abarca todo lo relacionado con la obtención de los recursos económicos por parte del Estado, para solventar el presupuesto nacional, en el justo momento que el Estado pretende obtener recursos para lograr sus fines, ejerciendo su potestad contributiva se vincula de manera inmediata con la rama del Derecho Fiscal, acatando las normas que se deberán observar, para allegarse de los recursos mediante el cobro de las contribuciones estipuladas.

Debido a la estructura de las instituciones y a las funciones que realizan los servidores públicos en materia Fiscal, se comprende que los actos son de carácter administrativo, de donde se desprende que, para no permitir que el sujeto activo exceda sus facultades y caer en la arbitrariedad, se debe de establecer las facultades y atribuciones recaudadoras, así como las obligaciones de los particulares, de igual manera señalar las potestades del Estado y los derechos del contribuyente, y los medios y procedimientos para ejercitarlos, es en este punto se observa la correlación e interdependencia del Derecho Fiscal con el Derecho Administrativo.

Esta dependencia con el Derecho Público se manifiesta en virtud que, la recaudación de las contribuciones sirve para solventar el gasto público, en donde interviene el Poder Público para velar por un interés general, en base a una

delegación directa al gobernado mediante una serie de normas establecidas.

De lo anterior se entiende al Derecho fiscal, como una rama del Derecho Público que regula mediante un conjunto de normas de carácter administrativas y principios de Derecho Público las actividades del Estado con el gobernado al ejercer su función financiera. Al hablar del conjunto de normas que van nutriendo el Derecho Fiscal, es conveniente precisar que para ser válidas y surjan a la vida jurídica, deben de pasar por un procedimiento que dará a su nacimiento, a estos procedimientos, formas, o resoluciones, se les denomina Fuentes Formales del Derecho, pues dan nacimiento a las normas que regirán el Derecho, en este caso en la materia Fiscal, dichas fuentes formales según la doctrina jurídica son las siguientes:

- Ø La Constitución.
- Ø Las Leyes Federales y el Proceso legislativo
- Ø Los Reglamentos Administrativos.
- Ø Los Decretos-Ley y los Decretos-delegados.
- Ø La Jurisprudencia.
- Ø Los Tratados Internacionales.
- Ø Principios generales de Derecho.

3.1. LA CONSTITUCIÓN

Para iniciar a desarrollar este punto, transcribiremos el artículo 133 de nuestra Constitución, con el simple propósito de que el lector lo pueda visualizar, y agilizar la idea a plasmar de su contenido.

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

Después de analizar el artículo anterior, no debe caber duda alguna que, nuestra Carta Magna, es la fuente por excelencia del Derecho, toda vez que en la misma se establece como Ley Suprema, de donde emanan las demás leyes y tratados que estén de acuerdo con ella, quedando como el primer escalón de donde nacen

las normas jurídicas que integran nuestro Derecho Fiscal. De ella se determina la estructura del Estado, tipo de gobierno, derechos y obligaciones del ciudadano, prerrogativas individuales, las competencias de los diferentes órganos de gobierno etc.

3.2.LAS LEYES FEDERALES Y EL PROCESO LEGISLATIVO.

Se entiende que toda contribución se presumirá válida, al momento que se encuentre plasmada en una norma jurídica que reglamente un determinado hecho, por esta razón la ley en materia Fiscal es la fuente formal más importante, a pesar de que, el artículo 71 de nuestra Carta Magna indica que compete iniciar leyes al poder ejecutivo y legislativo como se aprecia en la siguiente transcripción.

“Artículo 71. El derecho de iniciar leyes o decretos compete:

- I. Al Presidente de la República;*
- II. A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión;*
- III. A las Legislaturas de los Estados;”*

Pues, siguiendo nuestra idea anterior, a pesar de esta facultad otorgada en el artículo antes mencionado, es importante manifestar que, en el ámbito contributivo, el artículo 72 en su inciso H) de la misma Constitución, dicta de manera contundente que la cámara de origen para la creación de leyes en materia fiscal, será la cámara de diputados y la cámara revisora será la cámara de senadores. Pues se establece que la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la cámara de diputados.

El procedimiento como se comprenderá comienza con un proyecto de ley para crear, derogar, o modificar una norma o ley en materia Fiscal, una vez aprobado el proyecto en la cámara de diputados, se remitirá a la de senadores para su revisión, si esta lo aprobare pasará al ejecutivo para su publicación.

En caso de que el proyecto fuera desechado, volverá a la cámara de diputados con las observaciones respectivas, una vez revisada y aprobada por la mayoría absoluta de los miembros presentes volverá a la cámara de senadores, si esta lo aprobare pasara al ejecutivo para su publicación, y en caso de ser desechado nuevamente no se podrá presentar en el mismo periodo de sesiones.

Sin embargo, si el proyecto fuera desechado en parte, modificado o adicionado por la cámara de senadores, en la de diputados solo se discutirá lo referente a los cambios sin modificar los artículos aprobados, en este caso podrán ser tres los resultados:

- a) Si dichos cambios fueran aprobados por la mayoría absoluta en la cámara de diputados, entonces el proyecto se pasará al ejecutivo.
- b) En caso de que las modificaciones o adiciones no fueran aceptadas por la cámara de diputados, se presentara de nuevo a la de senadores para su consideración, explicando las razones por las que no fueron aprobados los cambios, si aun así son rechazadas, entonces pasara el proyecto en lo que haya sido aprobado por ambas cámaras para su publicación al ejecutivo.
- c) Pero si la cámara de senadores insistiere en realizar los cambios, el proyecto no volverá a presentarse hasta el siguiente periodo de sesiones.
- d) Sin embargo, si ambas cámaras acuerdan por mayoría absoluta, que se expida la ley con los artículos aprobados, solo reservando los no aprobados para su revisión y votación en las sesiones siguientes.

Una vez pasado el proyecto de ley al ejecutivo, el Presidente de la Republica, cuenta con 10 días hábiles para ejercer el veto (rechazo) o sanción (aceptación). El presidente puede ejercer su derecho al veto y el proyecto sea rechazado en todo o en parte, y pasara con sus observaciones a la cámara de diputados para ser discutido de nueva cuenta por dicha cámara, si es aceptado por las dos terceras partes del número total de diputados, pasara a la cámara de senadores, y si fuera aprobado por la misma mayoría en dicha cámara, pasara al ejecutivo para su promulgación y publicación.

En caso de no alcanzar dicha mayoría en cualquiera de las dos cámaras el proyecto no volverá a presentarse en el mismo periodo de sesiones. En caso de

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

ser sancionado el proyecto el Presidente mandará promulgar y publicar, para dar nacimiento a la ley, sin embargo, si pasados los diez días hábiles no devuelve el proyecto a la cámara de diputados con sus observaciones, tendrá la obligación por este simple hecho de omisión, promulgar y publicar el proyecto de ley.

Una vez que el Presidente promulga que una ley ha sido reconocida, y por lo tanto debe ser obedecida, la debe mandar publicar en el Diario Oficial de la Federación, es conveniente mencionar que, de acuerdo con el artículo 92 de nuestra ley Suprema, todos los reglamentos y decretos del Presidente para ser obedecidos, deberán ser firmados por el secretario de despacho encargado del ramo a que corresponda, en este caso deberá ser por el Secretario de Hacienda y Crédito Público, sin embargo en últimas fechas es el Secretario de Gobernación quien la refrenda, por ser considerado como el único Secretario de Despacho.

Es prudente indicar que, de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación en su artículo séptimo, la leyes Fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entran en vigor al día siguiente de su publicación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior, y la vigencia de dicha ley es de una año, toda vez que el presupuesto federal debe ser discutido y aprobado por el Congreso de la Unión de manera anual, y este mismo Congreso debe estipular año con año las contribuciones para cubrirlo, según lo dicta el artículo 73 fracción VII de nuestra Constitución, tan es así que, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sentó dicho criterio de manera afirmativa de acuerdo a la siguiente tesis de la Segunda Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en el Tomo CXVII, Página 1178:

“LEYES FISCALES, PERIODICIDAD ANUAL DE LAS. Las leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el presupuesto de ingresos determinado tributo tiene, a su vez, la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el solo hecho de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina.”

De la tesis anterior, se confirma y clarifica que no es necesario expedir, promulgar, refrendar y publicar las leyes cada año, por economía funcional, tan

solo basta incluir en el presupuesto de ingresos anual las contribuciones que operaran para el ejercicio siguiente, para darles continuidad y vigencia, evitando al Congreso un proceso cansado y tardado, permitiéndoles discutir otros asuntos pendientes.

3.3. LOS REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS

Al expedir una ley, el congreso la realiza con carácter general, en nuestro tema aplicada al Derecho Fiscal, y por lo regular no entran en particularidades, siendo a veces incompresibles en ciertas cuestiones, además generando dudas a los particulares, ante tal situación, surge la necesidad de reglamentar dichas leyes para su correcta ejecución, facilitando su aplicación dentro del área administrativa; es conveniente dejar completamente claro que, tal atribución de reglamentar solo compete al Presidente de la Republica, y se encuentra imposibilitado para delegar dicha potestad en otra persona, ni siquiera al Secretario de Estado o al Secretario de Hacienda y Crédito Público, toda vez que es una obligación impuesta de manera tajante al Presidente Constitucional, estipulada en el artículo 89 fracción I de Nuestra carta Magna.

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

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.”

Tal facultad se encuentra implícita en la última frase, donde se le obliga a velar la exacta observancia de la ley, reglamentando en la esfera administrativa, se debe aclarar que, dichos reglamentos no deben ir más allá de lo permitido en la ley, esto es, no debe crear impuestos, imponer penas, ni tergiversar la misma, alterando, modificando, suprimiendo situaciones previstas o creando situaciones no previstas en la ley reglamentada, ya que su atribución implica no apartarse del espíritu ni la finalidad de la ley, dicho de otra manera, la ley crea principios y el reglamento los desarrolla. En base a lo anterior, debemos entender por reglamentos administrativos, el cumulo de normas que regulan los actos del Estado con el gobernado dentro del derecho administrativo, facilitando la aplicación de la ley al desentrañar los enunciados genéricos, sirva como fundamento de lo anterior la tesis jurisprudencial en materia administrativa

número 223611, tomo VII, de enero de 1991, en su página 83, dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito.

“REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LIMITES.

Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, el titular del Ejecutivo Federal puede, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. Sin embargo, tal facultad (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquella y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos mismos supuestos, por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (qué, quién, dónde y cuándo), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos, ni mucho menos, contradecirla; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, no está entonces permitido que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.”

3.4. DECRETOS LEY

Resulta muy clara la fracción I del artículo 71 Constitucional, donde faculta y otorga al Presidente “El derecho de iniciar leyes o decretos” en armonía con la fracción IV segundo párrafo del artículo 74 de la misma Constitución, se le faculta en materia Financiera el derecho para promover las iniciativas de ley, de donde surge su potestad para presentar la ley de Ingresos y Egresos de la Federación: “*El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados*

deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.”

Es conveniente mencionar que, en la fracción IV del artículo 74 de la Constitución en comento, se determina la competencia exclusiva de la cámara de diputados para aprobar el presupuesto de egresos, previo análisis, y una vez aprobadas las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, de conformidad con los ingresos que se determinen previamente en su respectiva ley.

El procedimiento de manera general, lo dicta el mismo artículo 71 de nuestra ley Suprema, que a la letra establece lo siguiente: *“El día de la apertura de cada periodo ordinario de sesiones el Presidente de la República podrá presentar hasta dos iniciativas para trámite preferente, o señalar con tal carácter hasta dos que hubiere presentado en periodos anteriores, cuando estén pendientes de dictamen. Cada iniciativa deberá ser discutida y votada por el Pleno de la Cámara de su origen en un plazo máximo de treinta días naturales. Si no fuere así, la iniciativa, en sus términos y sin mayor trámite, será el primer asunto que deberá ser discutido y votado en la siguiente sesión del Pleno. En caso de ser aprobado o modificado por la Cámara de su origen, el respectivo proyecto de ley o decreto pasará de inmediato a la Cámara revisora, la cual deberá discutirlo y votarlo en el mismo plazo y bajo las condiciones antes señaladas; “.*

Manifestado lo anterior, se desprende que el Presidente tiene el derecho de presentar decretos, los cuales se conocen como Decretos-Ley o Decretos-Legados; los primeros tienen su origen en el artículo 49 de nuestra Constitución, en correlación con el 29 del mismo ordenamiento, donde se estipula que, es competencia del Ejecutivo la facultad extraordinaria de legislar, con el objeto de hacer frente de manera rápida y fácilmente a un estado grave, que amenace seriamente la paz pública y la estabilidad social, haciendo énfasis que solo será durante un tiempo limitado, suspendiendo las garantías en todo el país, o en un lugar determinado para hacer frente al conflicto.

Los Decretos-Legados quedan comprendidos en el mismo artículo 49, correlacionados con el artículo 131 en su segundo párrafo de la Misma Constitución, los cuales se transcriben para mayor facilidad de comprensión al lector:

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

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

“Artículo 131.

.....
El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país. El propio Ejecutivo al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.”

Dichos Decretos como se puede observar, se pueden emitir en cualquier tiempo, solo basta que exista un evento y con dicho decreto se puedan obtener resoluciones inmediatas, con el objetivo de regular o beneficiar la economía del país, así de igual manera el Ejecutivo, puede legislar en materia aduanera, sobre impuestos generales o especiales a la importación y exportación, además de legislar en materia de estímulos fiscales de acuerdo con la interpretación de la oración, “o de realizar cualquiera otro propósito, en beneficio del país”.

3.5. LA JURISPRUDENCIA.

La jurisprudencia constituye una importante fuente formal del derecho en materia Fiscal, por medio de la jurisprudencia se refleja un criterio uniforme de interpretación y aplicación de las normas jurídicas, lo que permite establecer el alcance o significado de la ley o norma general.

La jurisprudencia surge de la interpretación constante y sistemática, dictada por los tribunales especializados, al lograr resoluciones de los casos que son sometidos a su jurisdicción, y que resultan en precedentes de observancia general, con el objetivo de crear criterios definidos y uniformes, creando bases firmes para los sujetos de la contribución; bajo este contexto, en el ámbito Fiscal Federal son competentes para emitir jurisprudencia, la Suprema Corte de Justicia de la Nación por conducto del Pleno y su segunda Sala, los Tribunales Colegiados de Circuito y el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

Primero analizaremos la jurisprudencia cuando es emitida por La suprema Corte de Justicia de la Nación, pero antes es importante mencionar que, nuestro máximo Tribunal se compone de dos salas, la primera tiene competencia en materias Penal y Civil y la segunda en materia Administrativa y de Trabajo, cada sala se compone de cinco Ministros, además existe un Presidente que no forma parte de ninguna sala, cuando se reúnen los once Ministros se dice que la Corte funciona en Pleno, así en materia Fiscal, podemos tener jurisprudencia del Pleno o de la segunda sala, las cuales solo tratan sobre la constitucionalidad de una ley, reglamento o la interpretación de un precepto constitucional, al emitir jurisprudencia esta debe ser obedecida de manera obligatoria de acuerdo a lo siguiente:

- a) Al ser emitida por la suprema Corte de Justicia de la Nación, cuando funciona en Pleno, es obligatoria para las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Plenos, Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Judiciales del orden común de los Estados y de las Entidades Federativas, y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, tanto locales como federales, entre estos tribunales se encuentra El Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa.
- b) Al ser emitida por parte de la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es obligatoria para los Tribunales Plenos, Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Judiciales del orden común de los Estados y de las Entidades Federativas, y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, tanto locales como federales.

La jurisprudencia puede establecerse de la siguiente manera:

- a) Por reiteración de criterios. Nace cuando se sustentan cinco sentencias ejecutorias, no interrumpidas por una en sentido distinto, se necesita ser aprobada, por lo menos, por ocho ministros, si se tratara de jurisprudencia del Pleno, o por lo menos por cuatro ministros, en los casos de jurisprudencia de las salas.
- b) Por Contradicción de tesis. Surge al resolver en caso de discrepancia o controversias, que criterio deberá prevalecer entre las salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Plenos, Unitarios y Colegiados de Circuito, incluso puede surgir un nuevo criterio solo baste el voto por mayoría, ya sea en Pleno o en salas.
- c) Por sustitución. Nace con la nueva ley de Amparo del 03 de abril del

2013, por su naturaleza dinámica, la jurisprudencia no puede permanecer inmutable, surgen nuevos procedimientos de interrupción y modificación de esta permiten adecuarla a la realidad social, económica y política del país que afecten un caso concreto ya resuelto, para esto, las salas por mayoría de votos de sus ministros podrán solicitar al pleno tal sustitución explicando las razones. Los plenos de circuito por mayoría de sus integrantes, y a petición de alguno de los magistrados de los Tribunales Colegiados de Circuito con motivo de un caso concreto ya resuelto, podrán solicitar al Pleno o a la sala correspondiente tal sustitución explicando las razones. Para que se de este tipo de jurisprudencia, se requiere una votación de por lo menos ocho votos a favor, o de cuatro en caso de las salas respectivamente.

Los Tribunales Colegiados de Circuito, al resolver en última instancia los litigios fiscales, que se hayan tramitado inicialmente ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sobre asuntos diferentes de inconstitucionalidad de tratados internacionales, leyes o reglamentos, la jurisprudencia que pudiera surgir debe versar sobre estos asuntos; estos Tribunales se componen por tres Magistrados, y su jurisprudencia es obligatoria para los Tribunales Plenos, Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los Tribunales Judiciales del orden común de los Estados y de las Entidades Federativas, y los Tribunales Administrativos y del Trabajo, tanto locales como federales; la jurisprudencia se puede establecer de la siguiente manera:

- a) Por reiteración de criterios. Se da cuando se sustentan cinco sentencias ejecutorias, no interrumpidas por una en sentido contrario, y debe ser aprobada por unanimidad.
- b) Por Contradicción de tesis. Surge al resolver en caso de discrepancia o controversias, que criterio deberá prevalecer entre los Tribunales Plenos, Unitarios y Colegiados de Circuito, incluso puede surgir un nuevo criterio; dicha contradicción de tesis la podrán presentar ante la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación los ministros de la Corte, los Tribunales Colegiados o las partes que intervienen en los juicios.
- c) Por sustitución. A petición de los Magistrados explicando las razones por las cuales consideran se debe sustituir la jurisprudencia en base a un caso concreto ya resuelto.

Es importante aclarar que los Plenos de Circuito, se integran con todos los Magistrados de los Tribunales que existen en el circuito correspondiente, o por los presidentes de cada tribunal del circuito, esto según lo designe el Consejo de la Judicatura Federal, y una de sus labores más importantes, es la de unificar criterios jurisprudenciales para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes, dichos Plenos de Circuito cuentan con las atribuciones para denunciar ante el Pleno o la segunda sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, las contradicciones de tesis que surjan en el Pleno de Circuito, resolver las contradicciones de tesis entre los Tribunales Colegiados de Circuito, y resolver las solicitudes de sustitución de jurisprudencias que reciban por los Tribunales Colegiados de Circuito o sus Magistrados.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se encuentra facultado para emitir jurisprudencias, al ser considerado como un Tribunal Administrativo con plena autonomía para emitir sus fallos, dicho Tribunal se compone de una sala Superior conformada por 13 magistrados, de los cuales once ejercen funciones jurisdiccionales y dos forman parte de la Junta de Gobierno y Administración, debe existir un presidente designado de entre los mismos Magistrados, la sala Superior puede actuar en Pleno o en dos secciones, el Pleno se integra por once magistrados y el presidente, y se necesitan al menos siete magistrados para iniciar sus sesiones.

Las dos Secciones se componen de cinco magistrados cada una, de entre los once miembros de la propia Sala, para tener validez sus sesiones se necesitan estar presentes por lo menos cuatro magistrados, además el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se conforma por una serie de salas regionales, donde se atienden la mayoría de las controversias fiscales compuesta cada sala por tres magistrados.

De conformidad con el Artículo 76 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, se constituye jurisprudencia en los supuestos siguientes:

- a) Cuando el Pleno de la Sala Superior aprueba tres precedentes en el mismo sentido no interrumpidos por otro en contrario.
- b) También cuando alguna de las dos Secciones de la Sala Superior, apruebe cinco precedentes en el mismo sentido, no interrumpidos por otro en contrario.
- c) Por de contradicción de sentencias o tesis de las dos secciones o de las diferentes salas, el Pleno de la Sala Superior decidirá cual tesis debe prevalecer

constituyendo jurisprudencia, cualquiera de los Magistrados del Tribunal o las partes en los juicios en las que tales tesis se sustentaron, podrán denunciarla ante el presidente del Tribunal para que este la haga del conocimiento del Pleno, el cual con un quorum mínimo de diez magistrados decidirá por mayoría, como ya se comentó, la sentencia que debe prevalecer, constituyendo esta jurisprudencia, en apego al artículo 77 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.

Únicamente las Salas del propio Tribunal están obligadas a aplicarla de acuerdo con el artículo 79 de la misma ley, salvo que esta contravenga la jurisprudencia del Poder Judicial Federal. Cuando una Sala del Tribunal dicte una sentencia contraviniendo la jurisprudencia, el presidente del Tribunal solicitará a los Magistrados que hayan votado a favor de dicha sentencia un informe, para que este lo haga del conocimiento del Pleno, quien los apercibirá para no caer en reincidencia, de lo contrario se les aplicará una sanción administrativa.

Es importante mencionar que las tesis, son los criterios sustentados por los magistrados al resolver un caso en concreto, sin que necesariamente se reitere su criterio en otras sentencias, dichas tesis o criterios contenidos en las sentencias emitidas por dicho tribunal, no son obligatorios para ningún órgano judicial o administrativo, por lo que su aplicación resulta meramente optativa, sirviendo únicamente como referencia al resolver situaciones similares. Resulta de gran ayuda para entender los momentos que las tesis sientan precedentes, traer como referencia el artículo 75 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, donde se explica de manera clara este tema al observar que, *“Las tesis sustentadas en las sentencias pronunciadas por el Pleno de la Sala Superior, aprobadas por lo menos por siete Magistrados, constituirán precedente, una vez publicadas en la Revista del Tribunal.*

También constituirán precedente las tesis sustentadas en las sentencias de las Secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas cuando menos por cuatro de los magistrados integrantes de la Sección de que se trate y sean publicados en la Revista del Tribunal.

Las Salas y los Magistrados Instructores de un Juicio en la vía Sumaria podrán apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan de los mismos, debiendo enviar al Presidente del Tribunal copia de la sentencia.”

Como se puede observar, la aplicación de los precedentes no es obligatoria, ya que, al dictar una sentencia, que sea contraria al criterio mayoritario dispuesto en

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

un precedente, se tendrá la obligación de expresar de forma precisa y fundada, los motivos por los cuales se difiere con dicho criterio, lo anterior ocasiona en la práctica que la mayoría de los magistrados prefieran adoptar los referidos precedentes en sus sentencias.

Siguiendo este orden de ideas, podemos concluir que una tesis aislada en materia Fiscal, es un criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por conducto del Pleno y su segunda Sala, los Tribunales Colegiados de Circuito, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa; donde se interpreta algún precepto legal, sin carácter obligatorio, solo facilita la labor del juzgador al funcionar como un criterio orientador, sin embargo, una tesis puede cambiar el criterio jurisprudencial de un precedente según lo determina la siguiente jurisprudencia:

“172742. 2a. XXII/2007. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXV, Abril de 2007, Pág. 561.

JURISPRUDENCIA. DEBE MODIFICARSE LA DE UNA SALA SI EL PLENO SUSTENTA UNA TESIS CONTRARIA, AUNQUE SEA AISLADA. La razón fundamental de la jurisprudencia radica en lograr la seguridad jurídica. Tal situación se ve alterada en los casos en que el Pleno de la Suprema Corte, órgano supremo del Poder Judicial de la Federación, examina un asunto en el que se aborda un punto de derecho sustancialmente semejante al que se resolvió en una jurisprudencia de la Segunda Sala de este Alto Tribunal. Ahora bien, cuando ese órgano supremo sustenta un criterio opuesto al establecido jurisprudencialmente por la Sala, se produce una situación contraria al valor de seguridad jurídica expresado. En efecto, como se trata de una tesis aislada del Pleno la misma no obliga ni a las Salas, ni a los Tribunales Colegiados de Circuito ni a cualquier otro órgano jurisdiccional. En cambio, la jurisprudencia de la Sala sí conserva su fuerza vinculante. De ahí se sigue que lo establecido por el Pleno podría indefinidamente no acatarse y a pesar de su carácter supremo se seguirían resolviendo los asuntos conforme a un criterio contrario, establecido por un órgano obligado a acatar la jurisprudencia del Pleno. De lo anterior se infiere que para salvaguardar la seguridad jurídica y por lógica del sistema de jurisprudencia establecido en la Ley de Amparo, debe considerarse que no obstante no serle obligatoria la tesis aislada, la Segunda Sala debe modificar su jurisprudencia con base en los argumentos expresados por el Pleno en su resolución.

Varios 28/2006-SS, solicitud de modificación de la jurisprudencia 2a./J. 22/94. Mariano Azuela Güitrón, en su carácter de Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 28 de febrero de 2007. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: Francisco Gorka Migoni Goslinga.”

Con el objeto de salvaguardar la seguridad jurídica en México, la jurisprudencia es obligatoria, sin embargo a pesar de la importancia de la obligatoriedad, no se encuentra prevista una sanción expresa para quien decida apartarse de la misma, aunque la ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación de mayo de 1995, extiende a los Jueces de Distrito y Magistrados de Circuito, la responsabilidad por la interpretación que hagan de los preceptos constitucionales, e implementa un procedimiento para hacer efectiva dicha responsabilidad.

3.6. LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

En materia Fiscal, son acuerdos de voluntades internacionales para ejercer actos de comercio, con el objeto de solucionar problemas económicos por la importación y exportación de artículos de consumo, bienes de capital y conocimientos tecnológicos entre otros, siendo uno de los objetivos primordiales en esta materia, evitar la doble tributación por parte de los sujetos pasivos.

Los tratados internacionales, se encuentran excluidos de la competencia de los estados y entidades federativas que forman la unión, ya que estas facultades están reservadas a la Federación de acuerdo con nuestra Constitución.

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

I. Celebrar alianza, tratado o coalición con otro Estado ni con las Potencias extranjeras.”

Para ser válidos los tratados internacionales, no deben contener derechos u obligaciones contrarias a las normas constitucionales, deber ser realizados por el Poder Ejecutivo y aprobados por el Senado de la Republica, es importante recalcar que, para ser considerado como tal, debe regirse por las normas del Derecho Internacional, en caso contrario sería considerado como un convenio interno.

En cuanto a la jerarquía jurídica de los tratados internacionales, en nuestro derecho Constitucional, el artículo 133 de nuestra Carta Magna plasma que, las normas Constitucionales, las leyes, y los tratados internacionales, deben ser considerados como la Ley Suprema de toda la Unión.

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

En función de la interpretación jurisdiccional de la norma fundamental, para

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

dilucidar el lugar en el plano Jerárquico que ocupan las leyes Federales y los tratados internacionales, la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró conveniente adoptar en el año de 1999 la siguiente tesis de jurisprudencia.

“Tesis: P. LXXVII/99, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Pleno, Tomo X, Noviembre de 1999, Pag. 46, Tesis Aislada (Constitucional),

TRATADOS INTERNACIONALES. SE UBICAN JERÁRQUICAMENTE POR ENCIMA DE LAS LEYES FEDERALES Y EN UN SEGUNDO PLANO RESPECTO DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.

Persistentemente en la doctrina se ha formulado la interrogante respecto a la jerarquía de normas en nuestro derecho. Existe unanimidad respecto de que la Constitución Federal es la norma fundamental y que aunque en principio la expresión "... serán la Ley Suprema de toda la Unión ..." parece indicar que no sólo la Carta Magna es la suprema, la objeción es superada por el hecho de que las leyes deben emanar de la Constitución y ser aprobadas por un órgano constituido, como lo es el Congreso de la Unión y de que los tratados deben estar de acuerdo con la Ley Fundamental, lo que claramente indica que sólo la Constitución es la Ley Suprema. El problema respecto a la jerarquía de las demás normas del sistema, ha encontrado en la jurisprudencia y en la doctrina distintas soluciones, entre las que destacan: supremacía del derecho federal frente al local y misma jerarquía de los dos, en sus variantes lisa y llana, y con la existencia de "leyes constitucionales", y la de que será ley suprema la que sea calificada de constitucional. No obstante, esta Suprema Corte de Justicia considera que los tratados internacionales se encuentran en un segundo plano inmediatamente debajo de la Ley Fundamental y por encima del derecho federal y el local. Esta interpretación del artículo [133 constitucional](#), deriva de que estos compromisos internacionales son asumidos por el Estado mexicano en su conjunto y comprometen a todas sus autoridades frente a la comunidad internacional; por ello se explica que el Constituyente haya facultado al presidente de la República a suscribir los tratados internacionales en su calidad de jefe de Estado y, de la misma manera, el Senado interviene como representante de la voluntad de las entidades federativas y, por medio de su ratificación, obliga a sus autoridades. Otro aspecto importante para considerar esta jerarquía de los tratados, es la relativa a que en esta materia no existe limitación competencial entre la Federación y las entidades federativas, esto es, no se toma en cuenta la competencia federal o local del contenido del tratado, sino que por mandato expreso del propio artículo 133 el presidente de la República y el Senado pueden obligar al Estado mexicano en cualquier materia, independientemente de que para otros efectos ésta sea competencia de las entidades federativas. Como consecuencia de lo anterior, la interpretación del artículo 133 lleva a considerar en un tercer lugar al derecho federal y al local en una misma jerarquía en virtud de lo dispuesto en el artículo [124 de la Ley Fundamental](#), el cual ordena que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.". No se pierde de vista que en su anterior conformación, este Máximo Tribunal había adoptado una posición diversa en la tesis P. C/92, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 60, correspondiente a diciembre de 1992, página 27, de rubro: "[LEYES FEDERALES Y TRATADOS INTERNACIONALES. TIENEN LA MISMA JERARQUÍA NORMATIVA](#)".; sin embargo, este Tribunal Pleno considera oportuno abandonar tal criterio y asumir el que considera la jerarquía superior de los tratados

incluso frente al derecho federal.

Es importante mencionar que las disposiciones de los tratados internacionales que regulen derechos humanos tendrán rango constitucional, y se interpretarán conforme al artículo 1º párrafo segundo de nuestra Constitución, a este respecto, cabe destacar el criterio sostenido por el Primer Tribunal Colegiado en Materias Administrativa y de Trabajo del Décimo Primer Circuito.

“Tratados internacionales. Cuando los conflictos se susciten en relación con derechos humanos, deben ubicarse a nivel de la Constitución.

Los tratados o convenciones suscritos por el Estado mexicano relativos a derechos humanos, deben ubicarse a nivel de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, porque dichos instrumentos internacionales se conciben como una extensión de lo previsto en esa Ley Fundamental respecto a los derechos humanos, en tanto que constituyen la razón y el objeto de las instituciones. Por lo que los principios que conforman el derecho subjetivo público, deben adecuarse a las diversas finalidades de los medios de defensa que prevé la propia Constitución y de acuerdo con su artículo 133 las autoridades mexicanas deben respetarlos, por lo que bajo ninguna circunstancia pueden ser ignorados por ellos al actuar de acuerdo a su ámbito competencial.

Novena época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXXI, mayo de 2010, página 2079.”

3.7. LA DOCTRINA.

La doctrina no es considerada como una fuente del Derecho fiscal, toda vez que no tiene la validez de una norma, y todo acto de molestia debe estar motivado y fundamentado en ley, así mismo no constituye un procedimiento encaminado a la creación de dichas normas, sin embargo, al ser considerada como un conjunto de conceptos, y opiniones encaminadas a esclarecer y deducir el espíritu general de las normas así como sus lagunas, silencios o contradicciones aparentes, para sistematizar las soluciones de la jurisprudencia, pueden llegar tener una influencia notable en el ánimo del legislador, al modificar o crear nuevas normas Jurídicas.

3.8. LAS CIRCULARES ADMINISTRATIVAS.

En nuestro Derecho fiscal, actualmente se les conoce a las circulares como

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

instructivos o reglas de carácter general, dichas circulares han tenido un desarrollo abrumador ante el continuo crecimiento de los problemas fiscales, debido a la complejidad de esta materia que en mucho rebasan el contexto de las leyes y reglamentos, incluso su existencia ha sido incorporada mediante el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación, el cual dicta que. *“los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.”*

Las clases de circulares en materia Fiscal son emitidas por funcionarios de diversas jerarquías, normalmente subsecretarios, directores o subdirectores, de acuerdo con sus facultades delegadas dentro del reglamento interior de cada dependencia. Al ser consideradas como disposiciones de carácter general, emitidas por una autoridad expresamente facultada por la ley, para instruir a sus inferiores sobre la interpretación de las disposiciones fiscales y a los contribuyentes sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, derivan en un acto que trae consigo derechos y obligaciones al causante, al tratar de regular la relación entre el sujeto activo y pasivo de la contribución, así en atención al mencionado artículo 35 Código Fiscal de la Federación, las circulares son obligatorias para las autoridades administrativas que las expiden, y tendrán carácter obligatorio para el gobernado, siempre que se someta voluntariamente a ellas sin que se objete su [validez](#), o cuando se encuentren ajustadas a la ley, e interpreten correctamente un precepto legal sin lesionar los [derechos](#) de los particulares. Resulta necesario comentar que, en nuestro orden jurídico, no es permisible que órganos administrativos legislen o reglamenten, entonces las circulares por [tanto](#), no pueden ser tenidas como ley, ni como fuentes formales de derecho, tan es así que la Suprema Corte de Justicia, ha sentado la siguiente jurisprudencia, *“Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales”* (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-1975, 3ª Parte, [Segunda](#) Sala, Tesis 352, página 584).

De igual manera, si el legislador incurre en algún vicio de inconstitucionalidad al expedir una ley, es inadmisibile que la autoridad fiscal pretenda subsanar el mismo por medio de circulares, o mediante una resolución miscelánea, bajo este contexto, nuestro máximo tribunal se pronuncia de manera afirmativa al respecto con la siguiente tesis.

“181864. 2a. IV/2004. Segunda Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XIX, Marzo de 2004, Pág. 382

RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL. EL HECHO DE QUE LAS AUTORIDADES FISCALES PRETENDAN SUBSANAR ALGUNA IRREGULARIDAD DEL LEGISLADOR FEDERAL A TRAVÉS DE AQUÉLLA, NO CONVALIDA EL VICIO DE INCONSTITUCIONALIDAD QUE PUDIERA TENER LA LEY. Aun cuando las autoridades hacendarias se encuentran facultadas para emitir reglas de carácter general a través de la resolución miscelánea fiscal, según lo dispuesto por el artículo 33, fracción I, inciso g), del Código Fiscal de la Federación, el hecho de que pretendan subsanar irregularidades del legislador federal mediante una resolución miscelánea fiscal, no puede convalidar el posible vicio de inconstitucionalidad que la propia ley pudiera tener, ya que esta última constituye una norma superior que sigue vigente y que sólo puede ser modificada, reformada o derogada, si se cumplen todos los requisitos previstos por el artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Amparo en revisión 1029/2003. Embotelladora de Tampico, S.A. de C.V. y otras. 23 de enero de 2004. Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jorge Luis Revilla de la Torre.”

3.9. PRINCIPIOS GENERALES DE DERECHO

Los principios generales del derecho, son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, en razón a la naturaleza libre del ser humano, con el objetivo, que el Juzgador pueda dar la solución a una controversia de tal manera que, el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido, si hubiera previsto el caso; siendo una condición importante, que la ley se encuentre fundada en los aludidos principios, con el simple objeto de armonizar con la ciencia del Derecho, al no haber contradicción entre los principios generales con el conjunto de normas legales.

Se consideran fuente formal del Derecho, incluido desde luego el Derecho Fiscal, situación que tiene su fundamento Constitucional en el artículo 14, último párrafo de la Ley Fundamental mexicana que dispone, “*en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del Derecho.*” Del texto antes referido, observamos que en el Derecho Fiscal Mexicano, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de legalidad como

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

piedra angular del mismo, es notorio y fundamental que estos principios, toman relevancia primordial como una fuente formal.

Los principios generales del derecho, al encontrarse en la mayoría de los supuestos normativos escritos, por contener máximas del derecho, que reflejan los valores supremos que se busca alcanzar con el derecho, tales como la justicia y la equidad social, de tal manera que, en la ciencia del Derecho Fiscal, toman gran relevancia, toda vez que, basándose en tales principios el juzgador al emitir su fallo, deberá asegurarse que la norma en que se funde estar apegada a dichos principios, pues en estos, se encuentra inmerso un valor intrínseco como la libertad y la justicia entre otros, por lo mismo estos son perdurables en el tiempo, sin ser sujetos a cambios, además de ser universales al ser fundamentales del sistema jurídico actual a nivel global, al apegarse a la protección de los derechos humanos.

En el ámbito fiscal estos principios los encontramos en el artículo 31 en su fracción IV de nuestra Constitución el cual transcribiremos a continuación para efecto de ir desglosando dichos principios.

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

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

Del texto anterior, se desprenden los siguientes principios generales de derecho, al desmembrarla de manera detallada y coherente, surgiendo en orden dichos principios:

1. El principio de obligatoriedad (Son obligaciones)
2. Principio de generalidad (Son obligaciones de los mexicanos)
3. Principio de vinculación con el gasto público (Contribuir para los gastos públicos,)
4. Principio de anualidad (gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan.)
5. Principio de proporcionalidad (de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes)
6. Principio de Equidad (y equitativa)
7. Principio de Legalidad (que dispongan las leyes)

8. Principio de Seguridad Jurídica (vinculado al principio de legalidad)

3.9.1 PRINCIPIO DE OBLIGATORIEDAD.

La esencia de este principio se encuentra en la responsabilidad ciudadana para contribuir con los gastos públicos, esto es, cuando el gobernado se ubique en una hipótesis normativa prevista en la ley, indubitadamente se encontrará en la situación de hecho, para el pago contributivo.

Este principio proporciona al Estado toda la autoridad legal, y en base a esa potestad delegada, el poder para ejercitar el cobro, toda vez que la función recaudadora es un acto de interés público, pues sin estos ingresos, el Estado estaría imposibilitado de cubrir las erogaciones propuestas para el ejercicio fiscal correspondiente, afectando el interés de todos los gobernados.

Dicho principio faculta al Estado, incluso para exigir el pago al sujeto pasivo, ejerciendo su derecho de cobro coactivo-administrativo, llegando incluso hasta el embargo y remate de bienes, para solventar el monto de la contribución o crédito fiscal, lo anterior en amparo de nuestra Ley Suprema en su artículo 22, el cual menciona que, *“No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito.”* Para esto el Sujeto activo iniciara un procedimiento establecido en el capítulo III del Código Fiscal de la Federación, denominado, procedimiento administrativo de ejecución.

3.9.2. PRINCIPIO DE GENERALIDAD.

Este principio establece que la ley debe aplicarse de manera general, y sin distinción a todas las personas que se encuentren en la hipótesis normativa, la esencia de esta disposición la encontramos en el artículo 3o. de la Declaración

Francesa de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, del 26 de agosto de 1789, que instituyó por vez primera, como garantía de la persona humana que la ley *"debe ser la misma para todos"*. De igual manera, la Constitución de Apatzingán del 22 de octubre del año de 1814, recoge estos principios, y dispuso así en su artículo 19, que la ley debe ser igual para todos; los anteriores principios fueron respetados y conservados, tanto en el primer proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, del 25 de agosto de 1842, y en el segundo proyecto de Constitución, del 2 de noviembre del año de 1842, al través de las prescripciones contenidas respectivamente, en sus artículos 7o., fracción II, 5o., fracción XV y 13 fracciones I y III, que mantienen el derecho fundamental del individuo, mediante su protección decretada en la generalidad de la ley.

Con la idea de que todos deben ser iguales ante la ley, en armonía con el artículo 13 Constitucional, el cual establece la no aplicación de las leyes privativas, y con la Declaración Universal de los Derechos del Hombre, del 10 de diciembre de 1948, en su artículo 7o., el cual manifiesta que, *"todos son iguales ante la ley y tienen derecho, sin distinción, a igual protección de la ley"*, bajo dicho contexto, en materia Fiscal debemos entender que, la contribución la genera todas las personas físicas o morales cuya situación coincida con el hecho generador del tributo sin excepciones, sin embargo, a leer de manera textual el artículo 31 fracción IV en comento, de manera rigurosa se interpreta que, el principio de generalidad solo aplica a los mexicanos sin considerar a los extranjeros, al establecer que, *"es obligación de los Mexicanos"*, lo cual no es lógico ni coherente, cuando su fuente de riqueza se encuentra en nuestro país, o los hechos imponible son realizados en territorio nacional, para esto la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sentado su postura de manera atinada armonizando dicha laguna Constitucional en la siguiente tesis del Pleno 233686 del semanario Judicial de la Federación, séptima época, volumen 25, página 19; *"Es incuestionable que en el caso en que la fuente de riqueza o del ingreso está situada dentro del territorio nacional, el Estado mexicano, en uso de su soberanía tributaria, tiene derecho a recabar los tributos legítimamente creados sin que ello pueda conceptuarse como violatorio del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues dicho precepto corresponde al capítulo "De las obligaciones de los mexicanos"; pero sin que ello signifique que por estar obligados los mexicanos a contribuir a los gastos de la Federación, de los Estados y de los Municipios en donde residen, de la manera proporcional y equitativa que señalan las leyes, los extranjeros están exentos de dicha obligación cuando la fuente de la riqueza radica en territorio*

nacional o en otro supuesto, cuando están domiciliados en la República Mexicana.”

3.9.3. PRINCIPIO DE VINCULACION CON EL GASTO PUBLICO

Con este principio se justifica la relación jurídica entre los sujetos de la contribución, toda vez que la carga contributiva tiene como objeto costear el gasto público, el cual sirve para que el Estado mexicano financie sus actividades, entre las cuales mencionaremos:

- Mantener el crecimiento y desarrollo económico-social mediante el gasto en infraestructura, educación, salud y servicios en general.
- Realizar las actividades del sector público, del gobierno federal, organismos descentralizados y empresas estatales, mediante el gasto corriente en los programas gubernamentales.
- Aumentar y mejorar los servicios públicos.
- Apoyar las actividades económicas y sociales, que se consideren prioritarias para el desarrollo, y que el sector privado no atiende por su baja rentabilidad.
- Distribuir el ingreso en forma regional, por ramas económicas e individuos, de tal suerte que una mayor cantidad de mexicanos disfruten de los beneficios que otorga el desarrollo nacional.
- Fomentar la estabilidad económica, mediante una administración adecuada de los recursos, así de una eficiente asignación de estos en función a las prioridades de la nación.

Es muy claro el artículo Constitucional, en la frase donde entabla de manera concreta, que las contribuciones deberán destinarse al gasto público, de donde surge la obligación para detallar en la Ley de Egresos, a que se destinará lo recaudado por concepto de contribuciones, para de esta manera mantener informado al gobernado y otorgando la certeza de que la afectación a su patrimonio, será para la satisfacción de un interés colectivo, así lo ha

determinado Nuestro máximo tribunal bajo la siguiente tesis:

“389820. 367. Sala Auxiliar. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo I, Parte HO, Pág. 339.

GASTO PUBLICO, 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 cómo 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, etc. 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 está 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 de la 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 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 una 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.”

3.9.4. PRINCIPIO DE ANUALIDAD

Este principio se encuentra muy relacionado con el de vinculación con el gasto público, toda vez que las leyes de ingresos y egresos en el sistema jurídico mexicano tienen vigencia anual, en este tenor para que el gobernado, pueda tener la seguridad que los ingresos pretendidos por el Estado, en sus tres niveles de gobierno, durante el año respectivo, son coherentes con el gasto a realizar en el mismo ejercicio, de lo anterior es que cobra tal relevancia este principio de anualidad, en especial en las leyes de ingresos, para establecer y comunicar al gobernado que contribuciones se aplicaran en dicho ejercicio fiscal, pues las disposiciones previstas en esas normas, tienen como característica esencial, la periodicidad y vigencia de un año para la recaudación de las contribuciones establecidas, y atento a ello es que, año con año se emiten las leyes de ingresos correspondientes, a efecto de realizar el cobro de los tributos que en éstas se prevén para cada ejercicio fiscal, por tanto, al inicio de cada anualidad es importante se apruebe la ley de ingresos respectiva, pues la nueva normativa regirá para el ejercicio fiscal que inicia, y a virtud de ello el Estado podrá recaudar los ingresos previstos durante ese periodo, en caso contrario, se estaría violentando el principio de legalidad, al cobrar una contribución no establecida en la ley. De manera específica este principio en materia Fiscal se contempla en los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV y 126 de nuestra carta Magna, de donde se puede deducir de manera coherente que, el presupuesto de egresos donde se establecen los gastos públicos a sufragar en determinado ejercicio, deben ser aprobados de manera anual, desprendiéndose que las contribuciones necesarias para cubrir dichas erogaciones, también deben de aprobarse anualmente.

“Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

.....

IV. Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.”

“Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

.....

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”

“Artículo 126. No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.”

Sin embargo, es preciso mencionar que, el principio de anualidad puede ser interrumpido cuando la situación socioeconómica del país lo requiera, con el objetivo de modificar la Ley de Ingresos de la Federación, siempre y cuando se respeten los principios de proporcionalidad, equidad y legalidad, sirva de apoyo la siguiente tesis:

“902049. 1376. Pleno. Octava Época. Apéndice 2000. Tomo I, Const., P.R. SCJN, Pág. 966.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE ANUALIDAD DE LOS MISMOS.- Ni del texto del artículo 74, fracción IV, constitucional, ni de ningún otro, se puede desprender que las leyes de ingresos no puedan ser modificadas sino de año en año. Luego entonces, esto no es posible obtenerse de una interpretación literal del precepto. Ahora bien, en un afán teleológico de interpretación, debe decirse que la finalidad que tuvo el legislador al establecer una disposición de esta naturaleza, consiste en la necesidad de controlar, evaluar y vigilar el ejercicio del gasto público por parte de la Soberanía Popular, de los Representantes Populares, de la Cámara de Diputados, derivada de la circunstancia de que es al pueblo, a través de sus representantes, a quien corresponde decidir, a propuesta del Ejecutivo, a qué renglones deben aplicarse los recursos aportados por el propio pueblo para sufragar el gasto público, lo cual hace al aprobar el Presupuesto de Egresos, así como vigilar el que dichos recursos se apliquen precisamente a los fines autorizados por la Representación Popular al aprobar ese Presupuesto de Egresos, lo cual realiza cuando en el año siguiente revisa la Cuenta Pública del ejercicio anterior, a raíz de la cual conocerá los resultados de la gestión financiera, comprobará si el Ejecutivo se ajustó a los criterios señalados en el presupuesto y si se dio cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas. Hasta aquí se ha hablado de gasto público, de autorización de Presupuesto de Egresos, de control, de evaluación, de vigilancia de ese gasto público, actividades y facultades que corresponden a la Representación Popular de manera exclusiva, sin intervención de la otra Cámara y que constituyen actos que sólo son formalmente legislativos, a diferencia de las Leyes de ingresos, actos que son formal y materialmente legislativos, y que no son facultad exclusiva de la Cámara de Diputados, sino del Congreso de la Unión, del que ésta sólo es una parte, por más que en tratándose de leyes tributarias tenga forzosamente que funcionar como Cámara de Origen y su colegisladora, la de senadores, como Cámara Revisora. Luego entonces, puede decirse que no se advierte razón jurídica alguna para regular, entre facultades exclusivas de la Cámara de Diputados, una que no lo es (la de discutir primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto), y mucho menos que se pretenda hacerle partícipe de principios que por tratarse de un acto diferente no le corresponden. El Presupuesto de Egresos tiene vigencia anual, porque el ejercicio fiscal, por razones de política tributaria, comprende un período de un año. La disposición contenida en el artículo 74, fracción IV, constitucional, representa un esfuerzo en materia de planeación del gasto público, implica la programación de actividades y cumplimiento de programas, al menos durante ese corto plazo de un año. Sin embargo, la propia Constitución acepta que ese Presupuesto de Egresos no debe ser estricto, no debe ser inflexible, ni imposible de modificar, pues prevé la posibilidad de que haya variación cuando en su artículo 126

establece que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por la ley posterior. Ahora bien, las leyes de ingresos tendrán vigencia anual, a lo sumo, porque de acuerdo con esa fracción IV del artículo 74, el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 15 de noviembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre en el caso señalado por la propia Carta Magna, una iniciativa de ley de ingresos, en la que se contemplen las contribuciones a cobrarse en el año siguiente para cubrir el Presupuesto de Egresos; entonces, su vigencia, cuando mucho será de un año, es más, su vigencia normal será de un año, pero eso no implica que el Ejecutivo no puede presentar otra iniciativa tendiente a modificarla antes de transcurrido ese año, o que dicha ley no pueda ser modificada, reformada o adicionada en el transcurso de ese año, cuando las circunstancias socioeconómicas así lo requieran y el legislador estime conveniente atenderlas, pues no existe ninguna limitación temporal para para cubrir el presupuesto, mucho menos para introducir, como en el caso, sólo una modificación a propósito de la periodicidad de los pagos provisionales. El Ejecutivo Federal tiene la obligación de presentar, cada año, esa iniciativa de Ley de Ingresos, y la Cámara de Diputados tiene la obligación de discutir esos ingresos y de aprobarlos, en su caso, como Cámara de Origen, pero ni el uno ni la otra tienen la prohibición para presentar o para estudiar, respectivamente, antes de transcurrido el año, alguna iniciativa de ley que a aquélla modifique. De estimar que no existe la posibilidad jurídica de modificar, adicionar o reformar las leyes de ingresos y partiendo de una identificación o correspondencia exacta entre ingresos y egresos, no se podría atender la excepción al principio de anualidad a propósito de los egresos, contenida en el artículo 126 constitucional, pues en relación con los ingresos no existe una excepción expresa que hiciere posible fijar nuevos ingresos o incrementar los existentes para cubrir esos egresos no presupuestados originalmente. Por otra parte, si se considera que ni las disposiciones que integran esas leyes de ingresos deben tener forzosamente vigencia anual, sino que pueden ser modificadas antes del término de un año, con mucha razón puede sostenerse que no hay impedimento legal alguno para que el Congreso de la Unión, en cualquier tiempo, reforme, adicione, modifique o derogue disposiciones en materia tributaria, siempre que en dichas leyes se respeten esos principios de legalidad, proporcionalidad y equidad que para todo impuesto derivan de la fracción IV del artículo 31 constitucional.”

3.9.5. PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD.

Este principio en esencia, va de la mano con la capacidad económica de sujeto pasivo de la contribución, esto es, que las personas con ingresos elevados contribuyan de manera cualitativamente superior a las de menos recursos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación manifiesta que *”La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.”* Para el cumplimiento coherente de este principio, lo más apropiado es realizar la determinación del tributo a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran una contribución en una cantidad superior los contribuyentes de más elevados recursos; dicho de otra manera, la

proporcionalidad se encuentra relacionada con la capacidad económica de los contribuyentes, 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, utilidades, rendimientos o cualquier otra manifestación de riqueza obtenidos, en relación de lo anterior nos apoyamos en la tesis jurisprudencial 184291. P./J. 10/2003, del Pleno, novena época. semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, de mayo de 2003, Página 144.

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. 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. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.”

3.9.6. PRINCIPIO DE EQUIDAD.

En este principio, su espíritu se encuentra en la igualdad que, ante una misma ley tributaria todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, en las mismas condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico, en lo concerniente a la hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, estímulos fiscales, entre otros; debiendo únicamente

variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, en concordancia con el principio de proporcionalidad; bajo esta vertiente, la equidad en materia tributaria en consecuencia, debe considerar que los contribuyentes de un mismo impuesto, deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula; sin embargo, lo anterior no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, ya que dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho de todos los contribuyentes de recibir el mismo trato de quienes se ubican en similar situación de hecho, vinculando dicho principio con el de generalidad para no considerarla inequitativa, aunque se tengan que crear categorías o clasificaciones para en caso de justificar tratamientos diferentes, tal como lo establece la siguiente tesis jurisprudencial emitida por la Suprema Corte de nuestro país.

“1011930. 638. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria, Pág. 1783.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

Por último, haciendo hincapié a lo antes expresado, y en armonía con la tesis antes transcrita tendremos que:

a) No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de nuestra Constitución, solo existirá violación únicamente si, la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

- b) Ante iguales supuestos de hecho, corresponden idénticas consecuencias jurídicas.
- c) El legislador puede contemplar la desigualdad de trato, siempre y cuando no resulte artificiosa o injustificada la distinción.
- d) En caso de existir diferencia tributaria, para respetar las garantías de igualdad, el legislador debe considerar las consecuencias jurídicas que resultan de dicha ley, toda vez que estas, deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir un trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce, y el fin pretendido, superen un juicio de equilibrio en materia Constitucional.

3.9.7. PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, la relación tributaria debe tener como referente una ley que la regule, sin este requisito esencial e indispensable entonces, no puede existir tributo válido, al no existir una ley que le de origen “*nullum tributum sine lege*”; este principio toma gran relevancia en nuestra materia, al considerarse parte de esencial de nuestro sistema tributario, y sin temor a exagerar, se puede decir en sentido figurado que, es la espina dorsal en donde se respalda el vínculo tributario, de la relación jurídica de los sujetos de la contribución, lo cual toma forma al establecer que, este principio de legalidad considera a la ley, como el único instrumento para la imposición de la contribución, siendo esta la fuente formal del Derecho Fiscal por excelencia, pues la Ley Fiscal, en base a los principios antes mencionados se debe considerar como una norma abstracta, general, imperativa, que crea y regula situaciones jurídicas de carácter obligatorio, impersonal y se debe cumplir en función al hecho imponible de manera tajante.

Sin embargo, no basta que el hecho generador y sus consecuencias y obligaciones, se encuentre en la norma o ley para ser válido, toda vez que este principio de legalidad por su naturaleza se encuentra vinculado al principio de supremacía y preferencia de la ley, al igual que al principio de reserva de ley; esto es, para que la ley sea válida, debe estar acorde y en armonía a su inmediata superior, en el caso del Derecho Fiscal, las Leyes Federales no deben contravenir la Constitución, toda vez que esta es en jerarquía, mayor a las leyes Secundarias

y por lo tanto, debe tener preferencia nuestra Constitución, que a la ley Fiscal al ser considerada esta última, como una ley secundaria, en los puntos que la contradigan.

Debemos comentar que acorde al principio de legalidad, es indispensable la existencia de una ley formal, donde se establezcan las contribuciones que vaya acorde a la exigencia del gasto público, y que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, con el objeto de conocer con suficiente precisión, el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad por parte de la Autoridad, en este contexto, para determinar el alcance de dicho principio de legalidad, es útil acudir al principio de reserva de ley, ya que esta, determina si la regulación de una materia, queda reservada o acotada a una ley emitida por el congreso, o si permite que otras fuentes formales de ley, permitan regular parte de la normatividad de la materia; tal y como sucede en el Derecho Fiscal, que necesita de normas reglamentarias o acudir en ocasiones para su interpretación, a otras fuentes del Derecho Fiscal, las cuales nunca podrán contravenir la norma primaria emanada del congreso, toda vez que los reglamentos, normas secundarias o auxiliares, deben hacer una regulación subordinada y con dependencia a la ley, ya que su existencia se debe a motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.

Siguiendo nuestro orden de ideas, en apego al principio de legalidad, aunque las leyes Fiscales se encuentren minuciosamente reglamentadas en su aspecto formal, por diversos preceptos que nacen con la expedición de la Ley de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período, trayendo consigo como consecuencia la expedición y publicación de las diferentes leyes que entraran en vigencia para obtener los recursos presupuestados, y estas deben contener como requisito fundamental que, los elementos esenciales del impuesto, la forma, el contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en dichas leyes secundarias, de tal modo que, no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades fiscales, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, contraviniendo el artículo 14 de nuestra ley fundamental y el principio de generalidad, sino que el sujeto pasivo de la relación contributiva pueda, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos proyectados; y por otra parte, a la autoridad no queda otra cosa que, aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto

de cada causante; lo contrario, tal como lo sostiene nuestro máximo Tribunal, debe considerarse inconstitucional, al decir, *“la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.”* Más aun, al determinar de manera tajante y en forma concreta la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al tomar postura en auxilio a este principio tan importante en materia Fiscal de donde nace la tesis P./J. 106/2006, dictada por el Pleno en su novena época, publicado en el semanario Judicial de la Federación y su Gaceta mediante el Tomo XXIV de octubre de 2006, la cual manifiesta, *“El principio de legalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que sea el legislador, y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones, con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica. Por ende, la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratándose de la definición de alguno de los componentes del tributo, ha declarado violatorios del principio de legalidad tributaria aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos; de ahí que el legislador no pueda prever fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.”*

Resumiendo, el principio de legalidad lo podremos encausar diciendo que, la autoridad hacendaria o el sujeto activo, no puede realizar acto alguno, sino se encuentra establecido en la ley respectiva, dicho de otra manera, no se encuentra facultado para hacer lo que la ley no se lo permita, y el contribuyente o sujeto pasivo, puede realizar lo no prohibido en la ley.

3.9.8 PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURIDICA

El artículo 1º de nuestra Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, manifiesta de manera contundente que, todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en la misma Constitución, y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección; es importante reconocer que estos derechos humanos son inherentes a nuestra naturaleza humana, por el simple hecho de ser personas, y que la ley simplemente reconoce dichos derechos y garantiza la protección de los mismos, contra cualquier acto de autoridad que vulnere algún derecho consagrado en la Constitución.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, proclama que el principio de seguridad jurídica, es la base sobre la cual descansa el sistema jurídico mexicano, cuidando que el gobernado jamás se encuentre en una situación de incertidumbre jurídica, y por tanto, en estado de indefensión, en materia Fiscal este principio toma tal relevancia, al considerar que la ley debe ser un instrumento que garantice al invadir la esfera jurídica del gobernado, que este tendrá la certeza que será tratado igual que toda persona, sin vulnerar sus garantías jurídicas, y en caso de contrario, utilizara la misma ley como mecanismo de defensa frente a las posibles arbitrariedades de los órganos del Estado; en otras palabras, la fuerza del principio de seguridad jurídica en materia Fiscal, radica en la certeza del derecho, por su intervención ante la arbitrariedad o prohibición del exceso, siendo este principio de seguridad, fuente creadora de estabilidad del ordenamiento normativo, otorgando al contribuyente los remedios jurídicos a disposición del mismo, en caso de no cumplirse con el ordenamiento establecido, otorgando con esto, seguridad a través del Derecho para “saber a qué atenerse”.

En nuestro mundo Fiscal la garantía de seguridad jurídica, radica en que los gobernados tenemos derechos públicos subjetivos oponibles a los actos del Estado, tratando de guardar un equilibrio, con el único fin que, ante cualquier acto de molestia, la Autoridad se apegue a las normas y procedimientos establecidos, para no ocasionar incertidumbre y un estado de indefensión en el sujeto pasivo al invadir su esfera jurídica, evitando vulnerar los derechos del mismo, así estas garantías en nuestro derecho tributario, se encuentran implícitas en los artículos 8, 14, 16 y 23 de Nuestra máxima Carta Magna, los cuales

analizaremos a continuación:

3.9.8.1 DERECHO DE PETICION.

Se encuentra consagrado en el artículo octavo de nuestra Ley Suprema, al pretender que en un marco legal y de respeto, las peticiones del gobernado sean atendidas por la Autoridad competente, de modo expeditivo, con miras a desvanecer la incertidumbre jurídica, exponiendo al solicitante las razones y fundamentos de la respuesta a su solicitud, y con base a lo anterior, proporcionar los elementos necesarios para una posible defensa del contribuyente, siendo requisito indispensable responder de manera congruente y lógica a lo pedido, sin dejar al gobernado sin acuerdo alguno; vale la pena señalar que a nuestro parecer esta garantía individual contraviene con lo dispuesto en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación con la famosa “*negativa ficta*” el cual se origina cuando, “*Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.*” De la oración anterior, se refleja una clara contradicción con el artículo Constitucional en comento, pues deja al peticionario, en un total estado de incertidumbre al no saber a qué atenerse, ya que no se ofrece argumento alguno de la negación, lo que a todas luces es violatoria al principio de seguridad jurídica, por la incertidumbre que genera el acto, vulnerando la garantía al derecho de petición en comento, contraviniendo además la garantía de motivación y fundamentación, consagrada en el artículo 16 constitucional; sin embargo, los tribunales consideran que la falta de contestación de manera expresa a una petición en el ámbito fiscal, se debe considerar como una resolución negativa por ficción de ley, dicho de otra manera, existe contestación tacita en sentido negativo, sin violentar al artículo 8 constitucional; es pertinente aclarar que, no toda petición o solicitud que se eleve a una autoridad fiscal y que ésta no conteste transcurrido del término establecido, constituye una negativa ficta, para que se de esta figura, es necesario que se refiera y encuadre en alguno de los supuestos que establece el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el escrito petitorio que no guarde

relación con alguna de las hipótesis de este artículo, aun cuando la autoridad demandada omita darle respuesta después de los tres meses, en modo alguno constituye una resolución negativa ficta, sino que provoca que se infrinja el derecho de petición, cuyo conocimiento es competencia exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación, por lo que procedería una demanda de amparo. (203008. VI.4o.2 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo III, marzo de 1996, Pág. 975.)

Una vez transcurrido el plazo de tres meses, sin respuesta por parte de la autoridad, los particulares podrán impugnar la negativa ficta ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, donde el Magistrado instructor, emplazará a las autoridades demandadas, para que den contestación a la misma, por lógica, el silencio administrativo ocasiona que se desconozcan los motivos y fundamentos de la autoridad, por lo que esta, debe expresar los motivos y fundamentos en que se apoya la negativa, siendo a partir de ese momento que, el particular conoce dichos fundamentos, y en base a ellos, podrá con certeza, combatir jurídicamente la resolución que le fue desfavorable a sus intereses, mediante la ampliación de la demanda. Se precisa que la Autoridad al contestar la demanda sólo podrá exponer las razones que justifiquen su resolución, solo en lo concerniente con el fondo del asunto, sin fundar en situaciones procesales, que impidan el conocimiento de fondo, como serían la falta de personalidad o la extemporaneidad del recurso, así como de la instancia, pues así lo indican los tribunales en la tesis, 2a./J. 166/2006, *"al igual que el particular pierde el derecho, por su negligencia, para que se resuelva el fondo del asunto (cuando no promueve debidamente), también precluye el de la autoridad para desechar la instancia o el recurso por esas u otras situaciones procesales que no sustentó en el plazo legal."* Dicho en otras palabras, con el objetivo, de no continuar afectando la esfera jurídica del contribuyente con dicho silencio por parte de la Autoridad, pues al no expresar en su contestación de demanda, los fundamentos y motivos de la negativa ficta, imposibilita el derecho del actor de ampliar su demanda y se avalaría que la autoridad continúe con su incumplimiento afectando las garantías de seguridad jurídica del gobernado, tal criterio lo acoge de manera atinada la Sala Regional Hidalgo- México bajo la tesis V-TASR-XII-II-234, la cual dispone:

"NEGATIVA FICTA.- PROCEDE DECLARAR SU NULIDAD CON BASE EN LOS AGRAVIOS DEL RECURSO NO RESUELTO SI AL CONTESTAR LA DEMANDA LA

*"***** DEMO - www.ebook-converter.com*****"*

AUTORIDAD OMITE PROPORCIONAR LOS MOTIVOS Y FUNDAMENTOS DE FONDO EN QUE SE APOYA LA MISMA.- De conformidad con lo dispuesto en el artículo 215 del Código Fiscal de la Federación, cuando se demanda la nulidad de una resolución negativa ficta porque la autoridad no resolvió dentro del plazo legal un recurso administrativo, la autoridad tiene el deber jurídico de proporcionar los motivos y fundamentos de fondo de la controversia en que se apoya dicha resolución al momento de contestar la demanda; sin embargo, en caso de que la autoridad omita cumplir con tal obligación, es claro que contraviene el artículo antes mencionado y, por ende, debe declararse la nulidad de la negativa ficta impugnada, así como de la resolución originalmente recurrida conforme al artículo 238, fracción IV del Código Fiscal de la Federación por haberse dejado de aplicar las disposiciones debidas. Lo anterior, sin perjuicio de que la parte actora haya sido omisa en formular su ampliación de demanda, ya que al no haberse proporcionado en la contestación de demanda los motivos y fundamentos de fondo que sustenten la resolución negativa ficta, no existe materia de impugnación sobre la cual pudiese recaer la ampliación de demanda, y, por lo tanto, procede declarar la nulidad de la resolución negativa ficta así como de la recurrida, a partir de los argumentos invocados en el recurso no resuelto y no desvirtuados en el juicio natural por las autoridades enjuiciadas.”

3.9.8.2 GARANTIA DE IRRECTROACTIVIDAD DE LA LEY

En armonía con el artículo 14 de nuestra Constitución, en su oración donde expresa que, “*a ninguna Ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna*”, el artículo 6 de nuestro Código Fiscal al tratar de encuadrar esta norma y subordinarse a la misma establece y aclara que, “*Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.*

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.”

En esta tesitura tenemos dos situaciones concretas, la primera que las situaciones de hecho se causaran de acuerdo a las leyes que en ese momento estuvieron vigentes, entendiéndose que se admite la retroactividad, toda vez que al nacer a la vida jurídica la ley, su efecto aplicativo es a futuro y el hecho imponible debe ser acorde a la ley vigente en ese espacio de tiempo, y la segunda, en situaciones de procedimiento no puede aplicar la retroactividad, y esto es comprensible por los cambios constantes en los procesos, de acuerdo a las necesidades cambiantes en nuestra sociedad, tales como los medios de defensa e impugnación.

La garantía de irretroactividad o el conflicto de las leyes en el tiempo, se considera como el derecho del gobernado, a que no se trasladara la vigencia de una nueva norma hacia el pasado, sobre situaciones jurídicas concretas adquiridas a su favor, con anterioridad a la entrada en vigor de esta en su perjuicio; en cuanto a las leyes del procedimiento, como ya lo comentamos, éstas no pueden producir efectos retroactivos, dado que los actos de esa naturaleza se rigen por las disposiciones vigentes en la época en la que se actualizan.

Es necesario ahondar en los artículos 5o. y 6o. del Código Fiscal de la Federación, relativos a la aplicación estricta de las normas en materia fiscal, y a la época de causación de las contribuciones, sin embargo, la especial naturaleza de las normas que establecen sanciones, permite considerar como excepcional la aplicación de una norma en forma retroactiva, cuando con ello se beneficie al particular, esto es, existen actos que tienen una realización inmediata, sin embargo, existe un conflicto de leyes en el tiempo, al haber actos que no se concretizan en un solo momento, es entonces que se debe precisar, cuales normas se deben aplicar, la vigente al momento de realizarse el hecho originario o la vigente en el momento de concretarse el hecho, pues atendiendo al texto del artículo sexto, del multicitado Código Fiscal diremos que, se debe aplicar la ley vigente a la realización del hecho, ya que este artículo exige la retroactividad de la ley, pero cabe mencionar que en materia de infracciones, se debe realizar una excepción a dicho artículo, permitiendo la irretroactividad bajo ciertas circunstancias, para una mejor explicación, permítanos exponer el siguiente ejemplo, cuando habiéndose realizado una conducta infractora, durante la vigencia de una ley que establecía una sanción, pasa el tiempo y al momento de imponerse la sanción correspondiente, se encuentra vigente una ley que establece una infracción menor a la anterior, en este momento para beneficio del infractor deberá aplicarse la ley vigente no permitiendo la retroactividad de la ley, es decir, el conflicto de leyes en el tiempo, versa en relación con sanciones fiscales, determinadas por actos que no se concretizan en un solo momento, sino que producen consecuencias en épocas diversas, para lo anterior nos apoyaremos en la jurisprudencia 8/98, la cual se localiza en la página 333, tomo VII, marzo de 1998, del semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, materia administrativa, la cual concluye:

«MULTAS FISCALES. DEBEN APLICARSE EN FORMA RETROACTIVA LAS NORMAS QUE RESULTEN BENÉFICAS AL PARTICULAR. Si la imposición de las sanciones (penales o fiscales) tiene como finalidad mantener el orden público a través del castigo que,

en mayor o menor grado, impone el Estado al que incurre en una infracción, debe considerarse que las multas fiscales tienen una naturaleza similar a las sanciones penales y, por tanto, la aplicación en forma retroactiva de las normas que benefician al particular, se apega a lo dispuesto por el artículo 14 constitucional y al principio de retroactividad en materia penal aceptado por la jurisprudencia, la ley y la doctrina, en tanto que, por tratarse de castigos que el Estado impone, debe procurarse la mayor equidad en su imposición, en atención a lo dispuesto por el artículo 1o. de la Carta Magna.».

De la tesis anterior, se desprende que las infracciones son penas pecuniarias, que tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, por lo tanto, la infracción fiscal propiamente establecida por el legislador por el incumplimiento de las obligaciones formales debe atender a los principios del derecho administrativo sancionador, y en la medida que resulten aplicables a las garantías del derecho penal, en este contexto, si el artículo 22 Constitucional prohíbe la multa excesiva y el Artículo 14 de la misma Constitución, establece que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna, en esa parte, la garantía de irretroactividad de la ley se deberá interpretar a que, la norma aplicable a un hecho determinado será la que esté vigente, al momento en el cual se produce ese hecho, porque no es posible aplicar una ley posterior a una conducta anterior, a menos que la nueva disposición legal resulte benéfica para el gobernado, en armonía con lo antes expresado, el Código Fiscal de Federación como ley subordinada a la Constitución, los hace suyo en su artículo 70 párrafo quinto, el cual transcribiremos a continuación:

“Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

.....

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada, sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición. “

Resumiendo, la garantía de irretroactividad de la ley consiste en que, la irretroactividad está prohibida constitucionalmente cuando es en perjuicio del gobernado, pero cuando esa aplicación retroactiva se realiza con el fin de beneficiar al sujeto, se ha considerado que es posible aplicar retroactivamente la norma anterior, e excepción de las normas procesales.

3.9.8.3. GARANTÍAS DE MANDAMIENTO ESCRITO, AUTORIDAD COMPETENTE, FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.

En el artículo 16 de nuestra Carta Magna, en su párrafo dieciseisavo, faculta a las autoridades administrativas y fiscales a efectuar el acto de molestia contra el gobernado, toda vez que dispone, *“La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.”*

Lo subrayado es nuestro.

Es prudente hacer notar que, en todo momento el acto debe estar vinculado al principio de legalidad, además el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en defensa de nuestros derechos fundamentales en su primer párrafo, garantiza al gobernado que, *“Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento”*; dicha garantía en materia Fiscal, consiste en que el contribuyente tenga certeza sobre su situación ante las leyes, posesiones o sus demás derechos, para asegurar que ante una intervención de la autoridad en su esfera jurídica, sepa a qué atenerse y por otra parte, la autoridad debe sujetar sus actuaciones de molestia, con determinados requisitos y procedimientos previamente establecidos en la Constitución y en las leyes Fiscales. De tal manera que, el primer requisito que deben cumplir los actos de molestia es constar por escrito, cuyo propósito es otorgar certeza al sujeto pasivo, para que pueda constatar que el acto proviene de autoridad competente, y que al mismo tiempo dicho accionar por parte de la Autoridad, se encuentra debidamente fundado y motivado. Es requisito esencial, que el acto provenga de autoridad competente, pues como ya se comentó este acto de molestia debe estar supeditado al principio de legalidad, donde concluimos que, las autoridades sólo pueden hacer aquello para lo cual expresamente les facultan las leyes, y por último, en cuanto al requisito de fundar y motivar, se entiende por fundar, la expresión precisa del precepto legal o norma aplicable al caso, y diremos que

motivar es señalar con precisión, las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para su emisión, es requisito indispensable que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, cuyo objetivo principal es confirmar que al conocer el gobernado el marco normativo en que el acto de molestia surge, y las razones de hecho consideradas para emitirlo, pueda ejercer una defensa adecuada del mismo, toda vez que las garantías instrumentales de mandamiento escrito, autoridad competente, fundamentación y motivación mencionadas, se encuentran contenidas en un texto dentro de un ordenamiento Constitucional, con fuerza vinculante respecto del resto de las normas jurídicas, con lo anterior, se hace posible que los gobernados tengan legitimación para combatir la infracción al derecho a la seguridad jurídica, para asegurar su respeto, únicamente con invocar su inobservancia, sancionando esa actuación arbitraria mediante la anulación del acto.

En cuanto al mandamiento por escrito, es indispensable estar firmado por la autoridad competente que lo emite, pues desde el punto de vista legal, es la firma lo que da autenticidad al mismo, así como no podría darse curso a una demanda carente de firma, de la misma manera no puede darse validez alguna, a un oficio o resolución sin firma, aunque según su texto se diga proveniente de alguna autoridad competente, lo anterior aplica también para notificar un crédito fiscal, el cual debe estar firmado de manera autógrafa por la autoridad, que tuvo competencia para fincar el crédito, pues sería incorrecto pensar que la firma del notificador, pudiera suplir la firma de la autoridad competente de quien debió emanar el fincamiento del crédito, ya que esto violaría el artículo 16 Constitucional en comento, toda vez que, el notificador no es considerado autoridad competente para fincar créditos, pues su función es de notificarlos, lo anterior en apoyo con la tesis, 188221. VI.1o.P.20 K. Tribunales Colegiados de Circuito, novena época, del semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, de diciembre de 2001, en su página 1730.

“FIRMA, FALTA DE, EN UN MANDAMIENTO ESCRITO DE AUTORIDAD COMPETENTE. CONSTITUYE UNA VIOLACIÓN AL ARTÍCULO 16 CONSTITUCIONAL. De acuerdo con lo que dispone el artículo 16 de la Constitución Federal, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento, en donde dicho mandamiento escrito, para acreditar que proviene de autoridad competente, deberá estar firmado por quien esté facultado para ello, por ser la firma el signo gráfico con que se valida la intervención de las personas en cualquier acto jurídico y, por ende, con la cual se autentifica dicho mandamiento; por lo que en caso de que tal escrito, aun encontrándose fundado y motivado, no esté firmado por la autoridad

competente, será violatorio de garantías.”

De igual manera, al no existir mandamiento escrito de autoridad competente, debe estimarse que se trata de un alegato, que atañe a una violación directa del artículo 16 Constitucional mencionado, toda vez que carecen de eficacia jurídica, porque la autoridad que los emitió es inexistente desde el punto de vista legal, violando el artículo Constitucional antes aludido, al no existir mandamiento escrito de autoridad competente. Ahora bien, siguiendo el tema de la competencia de la Autoridad, todo acto emitido por la misma, necesariamente debe expedirlo por quien esté facultado, siendo requisito esencial y primordial que se expresen las normas que le otorgan el carácter con que se suscribe y la norma (su competencia), así como el acuerdo o decreto que otorgue tal legitimación, permitiendo examinar si su actuación se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo, con el único fin de no dejar en estado de indefensión al contribuyente, para que en su caso, pueda encontrarse en aptitud de alegar además de la ilegalidad del acto, la del sustento en que se funde la autoridad para emitirlo, pues bien puede acontecer que su actuación no se adecúe exactamente a la norma, acuerdo o decreto que invoque, o que éstos se hallen en contradicción con la ley Fundamental o la secundaria. En congruencia con lo anterior, para considerar que se cumple con la garantía de fundamentación, es necesario que se precise exhaustivamente la competencia por razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento, decreto o acuerdo que le otorgue tal atribución, citando de manera concreta el apartado, fracción, inciso o subinciso; y en caso de que el ordenamiento legal no los contenga, si se trata de una norma compleja, habrá de transcribirse la parte correspondiente, con la única finalidad de especificar con claridad, certeza y precisión las facultades que le corresponden, pues al no realizar lo anterior, sería el gobernado quien tendría la carga de averiguar en el compendio de normas legales, que señale la autoridad en el documento que contiene el acto de molestia, si en verdad la Autoridad responsable cuenta con la competencia por grado, materia y territorio para actuar en la forma como lo hace, concluyendo los Tribunales que lo anterior, dejaría en estado de indefensión al afectado, pues ignoraría cuál de todas las normas legales que integran el texto normativo, es la que se refiere específicamente a la actuación del órgano del que emana, por razón de materia, grado y territorio, al respecto existe un criterio de lo que se debe considerar como norma compleja dictado por Tribunales Colegiados de Circuito con el registro 159997; del libro XI, de agosto de 2012, tomo 2; tesis: I.7o.A. J/65

(9a.); página 1244, el cual dicta, “una norma compleja es aquella que incluye diversos elementos competenciales o establece una pluralidad de competencias o facultades que constituyan aspectos independientes unos de otros, de manera que para estimarse correcta la fundamentación de un acto de autoridad que se apoye en un precepto de tal naturaleza es necesaria la cita precisa del apartado, fracción, inciso o subinciso que otorgue la atribución ejercida o, si no los contiene, la transcripción del texto correspondiente. Por tanto, la naturaleza de una norma compleja depende de la pluralidad de hipótesis que la componen, porque el particular no tiene la certeza a cuál de ellas se refiere el acto que le perjudica.”

Aunado a lo anterior, debemos hacer hincapié en que, la garantía de fundamentar se presenta en dos vertientes, la primera consistente en la fundamentación de la competencia por parte de la Autoridad, y la segunda, en la fundamentación y motivación del acto mismo emitido, como sustento de los antes expresado, es necesario traer a colación la jurisprudencia emitida por el Segundo Tribunal Colegiado del Sexto Circuito, quien sostiene que, “En materia administrativa, específicamente, para poder considerar un acto autoritario como correctamente fundado, es necesario que en él se citen: a).- Los cuerpos legales y preceptos que se estén aplicando al caso concreto, es decir, los supuestos normativos en que se encuadra la conducta del gobernado para que esté obligado al pago, que serán señalados con toda exactitud, precisándose los incisos, subincisos, fracciones y preceptos aplicables, y b).- Los cuerpos legales, y preceptos que otorgan competencia o facultades a las autoridades para emitir el acto en agravio del gobernado.” Es necesario insistir que, la fundamentación de la competencia al ser una parte esencial del principio de certidumbre o certeza jurídica, su estudio es obligatorio de oficio por parte de los Tribunales Federales Administrativos, toda vez que se considera de orden público, ya que atentaría contra el principio de legalidad y certeza jurídica su no estudio, pudiendo vulnerar las garantías del gobernado, contraviniendo el artículo 51 antepenúltimo párrafo de la Ley Federal De Procedimiento Contencioso Administrativo:

“ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

.....
El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución. “

En atención al artículo anterior, las Salas del Tribunal Federal de Justicia Administrativa están obligadas a estudiar, preferentemente, la incompetencia de la autoridad demandada en el juicio contencioso administrativo, con base a las siguientes reglas:

- a) Cuando el actor plantee conceptos de impugnación relativos al tema, los que incluso deberán analizarse en un orden apropiado, comenzando por los que conlleven la obtención de los mayores beneficios para el contribuyente, por ejemplo, incompetencia material o de grado y posteriormente, las que implican un menor beneficio, como falta de fundamentación de la competencia, hasta agotar el análisis respectivo.
- b) Cuando el actor en los agravios no haya planteado la falta de competencia de la Autoridad, la sala fiscal deba pronunciarse oficiosamente al respecto, siempre que en ese aspecto existan planteamientos que pudieran resultar fundados.

Entonces si en la demanda no existen agravios, en los que se exponga la incompetencia y la sala fiscal no se pronuncia oficiosamente al respecto, deberá entenderse que tácitamente con su silencio, estima que es competente la autoridad demandada para emitir el acto controvertido, pues si efectivamente fuere incompetente, entonces así lo habría declarado de oficio y de manera expresa el juzgador, por lo que se podrá considerarse constitucionalmente válida, si en que en verdad, no existe argumento alguno de incompetencia que sea fundado; caso contrario el afectado puede recurrir al amparo directo, debido a esto, los Tribunales Colegiados deben verificar que las decisiones expresas o tácitas en materia de incompetencia efectivamente sean correctas.

Por otra parte pero siguiendo este mismo tema, en lo que respecta a la garantía de fundar y motivar el acto, entendiéndose por fundamentar, como la obligación por parte de la autoridad para citar los preceptos legales, en que apoye la determinación de su accionar; y lo motivar, que exprese de manera precisa las circunstancias especiales, razones particulares, causas inmediatas o los razonamientos lógicos y jurídicos, del por qué consideró que el caso concreto se ajusta a la hipótesis normativa; lo anterior, con el simple objetivo que el afectado, conozca en detalle las circunstancias y condiciones que fueron determinantes para la emisión del acto por parte de la Autoridad, debiendo exponer esta última, de manera lógica, los hechos relevantes y las normas que habiliten el acto, así como un argumento mínimo pero suficiente, sin caer en la motivación pro forma, para estar en condiciones de poder cuestionar, y en su

caso controvertir la decisión, permitiendo una autentica defensa al invadir la esfera jurídica del contribuyente, protegiendo las garantías establecidas en los artículos 14 y 16 de nuestra Carta Magna, sosteniendo todo lo expresado en apego con la tesis 1011560, 268 de la Primera Sala de septiembre del 2011, tomo I en materia Constitucional, cuyo encabezado se denomina, “*de Derechos Fundamentales Primera Parte*” emitida por Suprema Corte de Justicia de la Nación.

“FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LAS RESOLUCIONES JURISDICCIONALES, DEBEN ANALIZARSE A LA LUZ DE LOS ARTÍCULOS 14 Y 16 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, RESPECTIVAMENTE. Entre las diversas garantías contenidas en el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sustento de la garantía de audiencia, está la relativa al respeto de las formalidades esenciales del procedimiento, también conocida como de debido proceso legal, la cual se refiere al cumplimiento de las condiciones fundamentales que deben satisfacerse en el procedimiento jurisdiccional que concluye con el dictado de una resolución que dirime las cuestiones debatidas. Esta garantía obliga al juzgador a decidir las controversias sometidas a su conocimiento, considerando todos y cada uno de los argumentos aducidos en la demanda, en su contestación, así como las demás pretensiones deducidas oportunamente en el pleito, de tal forma que se condene o absuelva al demandado, resolviendo sobre todos los puntos litigiosos materia del debate. Sin embargo, esta determinación del juzgador no debe desvincularse de lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que impone a las autoridades la obligación de fundar y motivar debidamente los actos que emitan, esto es, que se expresen las razones de derecho y los motivos de hecho considerados para su dictado, los cuales deberán ser reales, ciertos e investidos de la fuerza legal suficiente para provocar el acto de autoridad. Ahora bien, como a las garantías individuales previstas en la Carta Magna les son aplicables las consideraciones sobre la supremacía constitucional en términos de su artículo 133, es indudable que las resoluciones que emitan deben cumplir con las garantías de debido proceso legal y de legalidad contenidas en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Así, la fundamentación y motivación de una resolución jurisdiccional se encuentra en el análisis exhaustivo de los puntos que integran la litis, es decir, en el estudio de las acciones y excepciones del debate, apoyándose en el o los preceptos jurídicos que permiten expedirla y que establezcan la hipótesis que genere su emisión, así como en la exposición concreta de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas tomadas en consideración para la emisión del acto, siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables al caso.”

Adecuando la tesis anterior, con la oración emanada del artículo 16 Constitucional que reza, “*nadie puede ser molestado en su persona, propiedades o derechos sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento*”, concluiremos que, se obliga a todas las autoridades a que apeguen sus actos a los procedimientos establecidos con anterioridad en la ley respectiva, expresando de manera obligatoria las normas que facultan la emisión de sus actos, además de los preceptos que de ella

sirvan de apoyo al mandamiento relativo, constar por escrito y otros requisitos mínimos que otorguen seguridad al molestado, esta garantía se encuentra bien acogida, y estipulada de manera tajante en el Código Fiscal de la Federación en el siguiente artículo.

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

I.Constar por escrito en documento impreso o digital.

.....
II. Señalar la autoridad que lo emite.

III.Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido...”

3.9.8.4. GARANTÍA DE AUDIENCIA O DEL DEBIDO PROCESO.

Se encuentra reconocida por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en su segundo párrafo que dicta, “ *Nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las Leyes expedidas con anterioridad al hecho.*” De lo anterior se infiere que, la solemnidad del acto implica el derecho del gobernado, para comparecer ante la autoridad y oponerse a los actos que afecten su esfera jurídica, mediante la aplicación de las defensas legales a través de un juicio, en el que se observen, las formalidades esenciales del procedimiento, constituidas, de acuerdo con la teoría del proceso, por el emplazamiento para contestar demanda, un período para ofrecer y rendir pruebas, y un plazo para presentar alegatos, a efecto de obtener una sentencia que declare el derecho en controversia, todo lo cual puede ser satisfecho por conducto del debido proceso que exige esta garantía individual.

La eficacia de esta garantía, radica en el hecho de constituir un derecho de los gobernados frente a las autoridades administrativas, judiciales y legislativas toda vez que esta última, es la encargada de dar a conocer los procedimientos de las leyes, para que el particular pueda ser escuchado y pueda ejercer su defensa de los actos que afecten sus derechos, caso contrario se dejaría al arbitrio de la autoridad, violando el principio de la supremacía Constitucional, y sería

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

contrario a la intención del constituyente, que por medio de esa garantía limito la actividad del Estado, en cualquiera de sus formas; así mediante un procedimiento entre las autoridades administrativas, se debe de otorgar al contribuyente la oportunidad de hacer su defensa, ofreciendo un mínimo de garantías que le aseguren que rindiendo las pruebas convenientes, y formulando los alegatos que crea pertinentes, mediante una serie de requisitos técnicos, pueda obtener una resolución legal y justa; con el objeto de fundamentar lo anterior se transcribe la jurisprudencia en materia Constitucional contenida en la tesis 1a./J. 11/2014 (10a.), del Libro 3, de febrero de 2014, en su tomo I página 396, que a la letra dice:

“DERECHO AL DEBIDO PROCESO. SU CONTENIDO.

Dentro de las garantías del debido proceso existe un "núcleo duro", que debe observarse inexcusablemente en todo procedimiento jurisdiccional, y otro de garantías que son aplicables en los procesos que impliquen un ejercicio de la potestad punitiva del Estado. Así, en cuanto al "núcleo duro", las garantías del debido proceso que aplican a cualquier procedimiento de naturaleza jurisdiccional son las que esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha identificado como formalidades esenciales del procedimiento, cuyo conjunto integra la "garantía de audiencia", las cuales permiten que los gobernados ejerzan sus defensas antes de que las autoridades modifiquen su esfera jurídica definitivamente. Al respecto, el Tribunal en Pleno de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia P./J. 47/95, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo II, diciembre de 1995, página 133, de rubro: ["FORMALIDADES ESENCIALES DEL PROCEDIMIENTO. SON LAS QUE GARANTIZAN UNA ADECUADA Y OPORTUNA DEFENSA PREVIA AL ACTO PRIVATIVO.](#)", sostuvo que las formalidades esenciales del procedimiento son: (i) la notificación del inicio del procedimiento; (ii) la oportunidad de ofrecer y desahogar las pruebas en que se finque la defensa; (iii) la oportunidad de alegar; y, (iv) una resolución que dirima las cuestiones debatidas y cuya impugnación ha sido considerada por esta Primera Sala como parte de esta formalidad. Ahora bien, el otro núcleo es identificado comúnmente con el elenco de garantías mínimo que debe tener toda persona cuya esfera jurídica pretenda modificarse mediante la actividad punitiva del Estado, como ocurre, por ejemplo, con el derecho penal, migratorio, fiscal o administrativo, en donde se exigirá que se hagan compatibles las garantías con la materia específica del asunto. Por tanto, dentro de esta categoría de garantías del debido proceso, se identifican dos especies: la primera, que corresponde a todas las personas independientemente de su condición, nacionalidad, género, edad, etcétera, dentro de las que están, por ejemplo, el derecho a contar con un abogado, a no declarar contra sí mismo o a conocer la causa del procedimiento sancionatorio; y la segunda, que es la combinación del elenco mínimo de garantías con el derecho de igualdad ante la ley, y que protege a aquellas personas que pueden encontrarse en una situación de desventaja frente al ordenamiento jurídico, por pertenecer a algún grupo vulnerable, por ejemplo, el derecho a la notificación y asistencia consular, el derecho a contar con un traductor o intérprete, el derecho de las niñas y los niños a que su detención sea notificada a quienes ejerzan su patria potestad y tutela, entre otras de igual naturaleza.”

Por último, es indispensable comentar siguiendo el principio del debido proceso,

la facultad otorgada al Poder Judicial Federal a través del juicio de amparo, para examinar si el procedimiento seguido por las autoridades se ajusta a la ley aplicable, si dio al interesado la oportunidad de ser oído y poder defenderse, y si también en la misma ley concede la oportunidad de ser escuchado, y de esa manera determinar su constitucionalidad de acuerdo con el artículo 14 de nuestra carta Magna.

CAPITULO IV

DEL ESTUDIO DE LOS MEDIOS DEFENSA

4. MEDIOS DE DEFENSA EN MATERIA FISCAL

El artículo [17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), establece una prerrogativa a favor de los gobernados, de contar con un acceso pronto, expedito y completo a la solución de sus controversias, derivado de la prohibición de resolverlas por medios propios o a través de la violencia, de lo anterior podemos desprender que, las herramientas proporcionadas por la ley para la solución de controversias por actos de autoridad, y como medidas de control para la protección del gobernado, son los medio de defensa; tan es así que, el legislador en el afán de proteger al contribuyente, al redactar el artículo 132, párrafo último, del Código Fiscal de la Federación, fue de imponer la obligación a las autoridades administrativas, de manifestar de manera expresa en sus resoluciones, el recurso o medio de defensa que procede en su contra, así como el plazo para su interposición, y el órgano ante el cual debe promoverse, con el objeto de garantizar el debido ejercicio del derecho de defensa del contribuyente, lo que se pone en evidencia con la sanción prevista, en caso que en la resolución no se exprese lo antes señalado, de lo anterior surge la jurisprudencia por contradicción de tesis 181/2007-ss, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados segundo y tercero, ambos del Vigésimo Tercer Circuito.

“DERECHOS DEL CONTRIBUYENTE. LA DUPLICACIÓN DEL PLAZO PARA INTERPONER LOS MEDIOS DE DEFENSA CONTRA LOS ACTOS FISCALES, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OPERA SI EN LA RESOLUCIÓN CORRESPONDIENTE NO SE HACE DEL CONOCIMIENTO DEL GOBERNADO LA VÍA, PLAZO Y ÓRGANO ANTE QUIÉN ÉSTA DEBE FORMULARSE, AUN CUANDO TAL ANOMALÍA LA SUBSANE EL NOTIFICADOR.-El artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece el derecho de los contribuyentes para impugnar las determinaciones fiscales que les sean adversas; la obligación de las autoridades fiscales de señalar en la resolución el recurso o medio de defensa procedente

en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante quién debe formularse, así como el hacer del conocimiento del contribuyente las cuestiones referidas en el supuesto que antecede al momento de notificar la determinación fiscal; y, que en caso de que en la resolución administrativa se omita informar al gobernado el derecho, la vía y el plazo que tiene para combatir aquélla, se duplicará el plazo que las leyes prevén para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo. Ahora bien, de la interpretación literal, sistemática y teleológica de dicho precepto se concluye que la duplicación de los plazos para impugnar una resolución se actualiza cuando en el acto de autoridad se omite señalar al contribuyente lo relativo a los medios de defensa procedentes, resultando irrelevante que tal información se haga del conocimiento del particular en la diligencia de notificación, atendiendo a tres consideraciones básicas: 1. La fundamentación y motivación de las actuaciones de la autoridad deben constar en el cuerpo de la resolución y no en un documento diverso; 2. Los notificadores carecen de facultades para subsanar las deficiencias que contiene el documento a notificar; y, 3. Si el notificador omite informar al contribuyente el derecho que tiene para combatir la resolución, ello únicamente daría lugar a su responsabilidad administrativa.”

De esta forma, las autoridades se encuentran obligadas a indicar al gobernado con claridad, sobre las resoluciones cuando sean definitivas y puedan ser impugnables, que medio de defensa pueden hacer valer contra dicha resolución, y también deben indicar el plazo que se tiene, y el órgano ante el cual se deberá acudir para llevar el proceso.

En materia Fiscal Federal, existen varios medios de defensa que el contribuyente puede interponer, siendo de manera general los siguientes:

Los recursos Administrativos. Recae la solución de la disputa sobre la propia autoridad fiscal, a través de su área jurídica la que resuelve el caso y decide si revoca, reconsidera, modifica o confirma la resolución recurrida por el contribuyente, existen tres tipos de recursos en materia de impuestos y aportaciones de seguridad social a nivel federal los cuales son:

- Recurso de revocación promovido ante el SAT.
- Recurso de inconformidad promovido ante el IMSS y el INFONAVIT.
- Recurso de revocación contemplado en la Ley de Comercio Exterior.

Los medios Jurisdiccionales de defensa. Son mecanismos en donde un tribunal, que ejerce la función jurisdiccional dirime las controversias entre la autoridad fiscal y el contribuyente. La función jurisdiccional se entiende como la función del poder público, que decide sobre cuestiones jurídicas controvertidas, mediante pronunciamientos con fuerza de verdad definitiva, entre estos medios

de defensa encontramos:

- [Juicio Contencioso](#) Administrativo Federal o Juicio de nulidad.
- Juicio de Amparo.

Los medios no jurisdiccionales. Aquí encontramos a los organismos que mediante su intervención, sirven como mediadores en las controversias para la defensa de los derechos de los contribuyentes, y vigilan que las autoridades fiscales actúen conforme a la ley, como lo es la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

4.1. GENERALIDADES DEL AMPARO

“AMPARO, FINALIDAD Y NATURALEZA DEL. El juicio de amparo es el instrumento procesal creado por nuestra Constitución Federal para que los gobernados puedan hacer proteger sus garantías constitucionales de las violaciones que al respecto cometan las autoridades.” (Tesis 394570. 614. Tribunales Colegiados de Circuito. Séptima Época. Apéndice de 1995. Tomo VI, Pág. 408).

De la cita anterior se desprende que, este instrumento debe otorgar a los ciudadanos una protección a sus derechos más fundamentales, de tal manera que genere un estado de derecho eliminando cualquier ambiente opresivo, de tal manera que, cuando se violenten las garantías individuales o los principios generales de derecho antes descritos, tendemos como medio de defensa el amparo, cuyo alcance permite salvaguardar nuestro régimen Constitucional, su fundamento para nuestra materia se encuentra en el artículo 103 fracción I y 107 de nuestra carta Magna: *“Los Tribunales de la Federación resolverán toda controversia que se suscite.*

I. Por normas generales, actos u omisiones de la autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por esta Constitución, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte.”

“Artículo 107. Las controversias de que habla el artículo 103 de esta Constitución, con excepción de aquellas en materia electoral, se sujetarán a los

procedimientos que determine la ley reglamentaria,”

En nuestro sistema de Justicia en México, existen dos clases de amparo, el indirecto y el directo, los cuales podemos hacer valer en controversias de carácter Fiscal, el indirecto también llamado “biinstancial”, porque su trámite se puede realizar ante dos instancias, una originaria en los juzgados de distrito o los tribunales unitarios de circuito que son competentes para conocer del juicio de amparo indirecto (artículo 35 de la Ley de Amparo), y una segunda en caso de interponer el recurso de revisión ante los Tribunales Colegiados de Circuito o ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en caso de amparos contra leyes que tenga importancia o trascendencia nacional (artículo 107 fracción VIII de nuestra Constitución). El Amparo Directo o “uniinstancial”, conocido de esta manera porque ante un fallo adverso por parte de los Tribunales Federales de lo Contencioso Administrativo, se interpone el amparo de manera directa ante los Tribunales Colegiados de Circuito, los cuales son competentes para conocer de dicho juicio (artículo 34 de la Ley de Amparo).

De manera concreta, el objetivo del juicio de amparo es resolver controversias y proteger a las personas *“por normas generales, actos u omisiones de autoridad que violen los derechos humanos reconocidos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como por los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte”* (artículo 1 fracción I, segundo párrafo de la Ley de Amparo). Este juicio promueve el sujeto pasivo en carácter de “quejoso”, por violación a sus garantías individuales o derechos humanos consagrados en la Constitución, quien debe ser titular de un derecho subjetivo o de un interés legítimo (artículo 107 fracción I Constitucional y 5 de la Ley de Amparo), el plazo para interponer la demanda es de quince días cuando se reclame una norma general heteroaplicativa, y de treinta días cuando sea autoaplicativa (artículo 17 de la Ley de Amparo). Se dice que una norma es heteroaplicativa cuando, para realizar la hipótesis prevista en la ley con respecto a las obligaciones de hacer o de no hacer que impone una nueva norma, se necesita realizar el hecho o evento que marca la misma, en virtud de que crean, transforman o extinguen situaciones concretas de derecho; en cambio una norma se considera autoaplicativa, cuando las obligaciones derivadas de la ley nacen con ella misma, independientemente de que no se actualice condición alguna, toda vez que con su sola entrada en vigor, se derivan obligaciones que afectan la esfera jurídica del gobernado, violentando garantías

constitucionales, sin que para ello se realice el hecho imponible.

El quejoso podrá solicitar la suspensión del acto reclamado, al inicio de la demanda o durante el transcurso de la misma, cuando este sea el caso, la autoridad responsable decidirá, en el plazo de veinticuatro horas a partir de la solicitud, de acuerdo al artículo 190 de la ley de Amparo, para lo anterior, se deberá otorgar una garantía suficiente que cubra interés fiscal ante la autoridad exactora, por cualquiera de los medios permitidos por las leyes fiscales, sin embargo, el órgano jurisdiccional podrá reducir el monto de la garantía o dispensar su otorgamiento, de acuerdo al artículo 135 de la ley en comento en los siguientes casos:

“I. Si realizado el embargo por las autoridades fiscales, éste haya quedado firme y los bienes del contribuyente embargados fueran suficientes para asegurar la garantía del interés fiscal;

II. Si el monto de los créditos excediere la capacidad económica del quejoso; y

III. Si se tratase de tercero distinto al sujeto obligado de manera directa o solidaria al pago del crédito.

En los casos en que se niegue el amparo, cuando exista sobreseimiento del mismo o bien cuando por alguna circunstancia se deje sin efectos la suspensión en el amparo, la autoridad responsable hará efectiva la garantía.”

Para garantizar el monto del interés fiscal en materia federal, debemos recurrir al artículo 141 del Código Fiscal de la Federación, donde menciona que tratándose de los juicios de amparo indirecto que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación, o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.

En los casos en que de acuerdo con la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo o la Ley de Amparo, se solicite ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o ante el órgano jurisdiccional competente, la suspensión contra actos relativos a determinación, liquidación, ejecución, cobro de contribuciones, aprovechamientos y otros créditos de naturaleza fiscal, el interés fiscal se deberá garantizar ante la autoridad exactora.

La garantía del interés fiscal se podrá realizar en alguna de las formas siguientes:

- I. Depósito en dinero.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI.- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente.

Una vez expresado de manera general lo esencial del amparo indirecto y directo, analizaremos primeramente lo concerniente al amparo biinstancial en el ámbito Fiscal.

4.2.AMPARO INDIRECTO.

Como ya lo habíamos comentado es un instrumento procesal constitucional denominado también juicio biinstancial, en materia tributaria procede de acuerdo al artículo 107 de la Ley de Amparo, contra normas autoaplicativas o heteroaplicativas, y se interpondrá ante el juez de Distrito, cuando se demanda la violación a las garantías individuales, o la inconstitucionalidad de los tratados internacionales, las leyes federales o estatales, los reglamentos federales y locales, los decretos, acuerdos y todo tipo de resoluciones de observancia general, también la demanda procederá contra:

- Actos en el procedimiento o en las resoluciones definitivas de las autoridades diferentes a los tribunales administrativos, que sean de imposible reparación, o dejen sin defensa al sujeto pasivo por un procedimiento administrativo seguido en forma de juicio, la resolución

definitiva debe entenderse como aquella que sea la última, la que ponga fin al asunto, impidiendo con ello la proliferación innecesaria de juicios constitucionales contra actos de procedimiento, los cuales sí podrán ser estudiados, una vez que se haya emitido la resolución que ponga fin al procedimiento en cuestión.

- Actos de tribunales administrativos fuera de juicio o una vez concluido, por ejemplo, la negación de una copia certificada, la resolución que concede un embargo o la que acoja o niegue la sustitución de bienes embargados, la que resuelva un incidente de liquidación que decida sobre rendición de cuentas de negocios intervenidos, que solucione un incidente sobre declaración de prescripción del derecho a ejecutar la sentencia, o una vez concluido el juicio, los que aprueben el cumplimiento de la sentencia o archiven la misma por imposibilidad de cumplimiento.

Para proceder con el juicio de amparo indirecto, no debemos perder de vista el principio de definitividad, consagrado en el artículo 61, fracción XX, de la Ley de Amparo, su esencia estriba en que el juicio de garantías indirecto, es procedente únicamente respecto de actos definitivos, esto es, que no sean susceptibles de modificación o de invalidación por un recurso ordinario o medio de defensa alguno, sin embargo existe una excepción y esta se encuentra en el artículo 107 fracción IV de nuestra Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, se prevé la interposición del amparo indirecto sin agotar los medios de defensa establecidos en las leyes respectivas, como por ejemplo el recurso de revocación o el juicio de nulidad, contra actos que causen agravio y cuya ejecución sea de imposible reparación, cuando la ley que los reglamenta, para suspender los efectos de dichos actos exige mayores requisitos, inclusive en plazo que la Ley de Amparo, así como los que los que carezcan de fundamentación. A pesar de lo anterior en materia Fiscal, nuestros Tribunales apoyan la regla de definitividad, que refiere a la exigencia de agotar previamente al juicio de amparo, los recursos ordinarios de impugnación que establezca la ley que rige el acto reclamado, aún cuando los actos realizados por parte de la Autoridad sean de imposible reparación; concluyendo que en nuestro Derecho Fiscal, antes de acudir al juicio de amparo indirecto, es necesario agotar el medio ordinario de defensa que en su caso prevea la ley, toda vez que el recurso de revocación y el juicio de nulidad no exigen mayores requisitos que la Ley de Amparo para la suspensión del acto reclamado, sustentado lo anterior con la tesis de jurisprudencia de la décima época, registro 2017117, dictada por el

Pleno, en el semanario Judicial de la Federación, publicación del viernes 08 de junio de 2018, tesis: P./J. 11/2018 (10a.). *“DEFINITIVIDAD. DEBE AGOTARSE ESE PRINCIPIO TRATÁNDOSE DE ACTOS EN JUICIO, CUYA EJECUCIÓN SEA DE IMPOSIBLE REPARACIÓN.”* Situación que no compartimos, atendiendo a lo establecido en el artículo 107 fracción IV de nuestra Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que dicho artículo manifiesta que, para proceder el juicio de amparo indirecto se necesita que *“dentro de un juicio la ejecución del acto sea de imposible reparación o que los actos administrativos respecto de los cuales, la ley que los rige, exija mayores requisitos que los que prevé la Ley de Amparo, para suspender su ejecución”*, de la oración anterior lo anterior, debemos subrayar, existe una disyuntiva *“o”*, lo cual se debe interpretar en base a nuestras reglas gramaticales, como separativa, toda vez que puede acontecer un suceso u otro, siendo dos actos completamente distintos, el primero, que sea de imposible reparación, y el segundo que exijan mayores requisitos que la Ley de Amparo; sin embargo, nuestros tribunales toman la oración como si existiera una *“y”* conjuntiva o copulativa, donde se desprende que, para interponer este juicio de amparo indirecto, en el caso de actos de imposible de reparación, deben existir los dos hechos simultáneos, situación interpretativa a nuestro parecer errónea, ya que tales requisitos adjuntos son inexistente en el artículo 107 fracción IV de nuestra carta Magna, lo cual sustentamos con la siguiente tesis 177211. II.4o.C.22 C, de los Tribunales Colegiados de Circuito, novena época, publicada en el semanario Judicial de la Federación y su Gaceta en el tomo XXII de septiembre de 2005, en su página 1527, en armonía con nuestra Ley Constitucional, hace hincapié a las excepciones a este principio de definitividad para poder acudir al amparo indirecto, y estas se presentan cuando se reclaman los siguientes actos:

“I. Los que afectan a personas extrañas al juicio o al procedimiento del cual emanan; II. Los que dentro de un juicio su ejecución sea de imposible reparación; III. Los administrativos respecto de los cuales, la ley que los rige, exija mayores requisitos que los que prevé la Ley de Amparo, para suspender su ejecución; IV. Los que importen una violación a las garantías consagradas en los artículos [16](#), en materia penal, [19 y 20 de la Constitución Federal](#); V. Leyes, cuando se impugnan con motivo del primer acto de aplicación; VI. Los que importen peligro de la privación de la vida, deportación o destierro o cualquiera de los prohibidos por el artículo [22](#) constitucional; VII. Actos o resoluciones respecto de los cuales, la ley que los rige no prevé la suspensión de su ejecución con la interposición de los recursos o medios de defensa ordinarios que proceden en su contra; VIII. Los que carezcan de fundamentación; IX. Aquellos en los que únicamente se reclamen violaciones directas a la Constitución Federal, como lo es la garantía de audiencia; y X. Aquellos respecto de los cuales los recursos ordinarios o medios de defensa legales, por

virtud de los cuales se puede modificar, revocar o nulificar el acto reclamado, se encuentran previstos en un reglamento, y en la ley que éste regula no se contempla su existencia.”

Con el objetivo de ilustrar el principio de definitividad, a continuación transcribiremos dos tesis, la primera donde los tribunales conceden el juicio de amparo indirecto porque la ley de Procedimientos Administrativos para el Estado de Chiapas, exige mayores requisitos que la Ley de Amparo, y una segunda, donde no procede el juicio de Amparo, toda vez que el Código Fiscal de la Federación, y la Ley Federal del procedimiento de lo Contencioso Administrativo, no exigen mayores requisitos que la mencionada Ley de Amparo, aunque si causen un perjuicio de imposible reparación al contribuyente por congelar sus cuentas bancarias en el último caso.

Tesis 1:

“Resolución número 2a./J. 197/2016 (10a.), Décima Época. Segunda Sala. Semanario Judicial de la Federación, enero del 2017.

SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO. SE ACTUALIZA UNA EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD SI LAS LEGISLACIONES QUE RIGEN EL ACTO QUE SE COMBATE ESTABLECEN MAYORES REQUISITOS, MENORES ALCANCES O PLAZOS MÁS LARGOS QUE LOS PREVISTOS EN LA LEY DE AMPARO (LEY DE PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS PARA EL ESTADO DE CHIAPAS). La excepción al principio de definitividad prevista en los [artículos 107](#) de la [Constitución Federal](#) y 61, fracción XX, de la Ley de Amparo vigente, encuentra su justificación constitucional en el derecho humano a un recurso rápido, sencillo y efectivo establecido en los artículos 25.1 de la [Convención Americana sobre Derechos Humanos](#) y 107 de la [Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#). En ese sentido, si en una legislación se prevén mayores requisitos, menores alcances o plazos más largos para la suspensión del acto impugnado que los establecidos en la Ley de Amparo, tal circunstancia se erige en una excepción al principio de definitividad y, por tanto, no es necesario agotar el recurso previsto en dichas legislaciones a efecto de hacer procedente el juicio de amparo. Tal es el caso de la Ley de Procedimientos Administrativos para el Estado de Chiapas, cuando: i) señala que el solicitante de la suspensión deberá exponer las razones por las que considera que debe otorgarse la medida cautelar y los perjuicios que se causarían en caso de que se ejecutara el acto administrativo; ii) establece que surtirá sus efectos a partir de que el demandante otorgue la garantía que señale el Magistrado ponente; iii) que se sustanciará el incidente, corriendo traslado a las partes por tres días y se resolverá el incidente planteado una vez desahogadas las pruebas (en un término no mayor a 10 días); y iv) no establece cuál es el término que tiene la autoridad jurisdiccional para resolver sobre la suspensión provisional. Lo que, en suma, implica mayores requisitos y plazos más largos para la obtención de la medida cautelar que los contenidos en la Ley de Amparo.”

Tesis 2:

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

“INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. CONTRA EL ACTO QUE LA DECRETA NO PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. De los [artículos 28](#) de la [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo](#), en su texto reformado mediante decreto publicado en el [Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010](#), 116, 117, 120, 121 y [127](#) del [Código Fiscal de la Federación](#), deriva que el acto que decreta la inmovilización de cuentas bancarias puede impugnarse en forma optativa a través del recurso de revocación, o bien, del juicio contencioso administrativo y que, en ambos casos, puede solicitarse la suspensión de tal acto, sin mayores requisitos que los previstos en la [Ley de Amparo](#). En esta línea, una vez dictada la sentencia en el procedimiento contencioso administrativo, puede promoverse el juicio de amparo en la vía uniinstancial.”

Ahora bien, a continuación, se expone un ejemplo, donde procede el amparo indirecto sin agotar el principio de definitividad, al no existir la obligación de agotar los recursos o medios de defensa ordinarios, el cual versa sobre una infracción determinada en el estado de Guanajuato en materia Administrativa, esto con el único objetivo de comprender de manera más específica, como opera dicho principio de definitividad; en este caso a todas luces resulta procedente el amparo indirecto, cuando se alegan violaciones directas a nuestra Constitución, por afectaciones a nuestros derechos fundamentales, toda vez que el recurso o medio de defensa que se pudiera hacer valer, no se encuentra en iguales condiciones y con los mismos alcances previstos en la Ley de Amparo, para conceder la suspensión definitiva con relación al plazo, requisito indispensable, para conceder la suspensión provisional, de conformidad con lo señalado en el artículo 107, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en armonía con el segundo párrafo de la fracción XX del artículo 61 de la Ley de Amparo, disposición que señala:

“Artículo 61. El juicio de amparo es improcedente:

[...]

XX. Contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, que deban ser revisados de oficio, conforme a las leyes que los rijan, o proceda contra ellos algún juicio, recurso o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a las mismas leyes se suspendan los efectos de dichos actos de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa legal que haga valer el quejoso, con los mismos alcances que los que prevé esta Ley y sin exigir mayores requisitos que los que la misma consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que establece para el otorgamiento de la suspensión provisional, independientemente de que el acto en sí mismo considerado sea o no susceptible de ser suspendido de acuerdo con esta Ley.

No existe obligación de agotar tales recursos o medios de defensa, si el acto reclamado

carece de fundamentación, cuando sólo se aleguen violaciones directas a la Constitución o cuando el recurso o medio de defensa se encuentre previsto en un reglamento sin que la ley aplicable contemple su existencia.”

En este contexto, el argumento utilizado para que proceda el amparo indirecto, siguiendo nuestro ejemplo, es que el recurso de inconformidad previsto en el artículo 273 de la Ley de Movilidad del Estado de Guanajuato y sus Municipios, en vinculación con el numeral 268 del Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato, no se establece específicamente el plazo para que la autoridad que conoce de éste, se pronuncie respecto de la suspensión provisional de las resoluciones, acuerdos administrativos, sanciones por infracciones al ordenamiento y su reglamento, los cuales crearon la controversia, dejando al gobernado en estado de inseguridad jurídica, sin la certeza de que ello ocurrirá en un plazo no mayor al de veinticuatro horas, que para tal efecto prevé la Ley de Amparo, por lo que no es innecesario agotar dicho recurso antes de promover el juicio de amparo indirecto, para este efecto se transcriben dichos numerales:

“Artículo 273. Los actos y resoluciones dictados por las autoridades estatales y municipales con motivo de la aplicación de esta Ley y su reglamento podrán impugnarse mediante lo previsto en el Código de Procedimiento y Justicia Administrativa para el Estado y los Municipios de Guanajuato.”

“Artículo 268. La suspensión del acto o resolución impugnado podrá solicitarla el actor en su demanda por escrito o en el juicio en línea, o en cualquier momento del proceso y tendrá por efecto mantener las cosas en el estado en que se encuentren, en tanto se pronuncia sentencia.”

lo anterior tiene en la actualidad un precedente en el Estado de Jalisco donde ya existe la tesis del Amparo en revisión 71/2017, del 02 de marzo de 2017, del séptimo tribunal colegiado en materia administrativa del tercer circuito del Estado de Jalisco, la cual dicta:

“RECURSO DE INCONFORMIDAD PREVISTO EN EL ARTÍCULO 215 DE LA LEY DE MOVILIDAD Y TRANSPORTE DEL ESTADO DE JALISCO. AL NO ESTABLECERSE ESPECÍFICAMENTE EL PLAZO PARA QUE LA AUTORIDAD QUE CONOCE DE ÉSTE SE PRONUNCIE RESPECTO DE LA SUSPENSIÓN PROVISIONAL DE LAS RESOLUCIONES, ACUERDOS ADMINISTRATIVOS Y SANCIONES POR INFRACCIONES A DICHO ORDENAMIENTO Y SU REGLAMENTO IMPUGNADOS, ES INNECESARIO AGOTARLO ANTES DE PROMOVER EL AMPARO INDIRECTO.

El artículo 107, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos dispone que el juicio de amparo procede contra actos de autoridades distintas de los tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, y que será necesario agotar los medios de defensa legalmente previstos, siempre que conforme a las propias

leyes se suspendan los efectos de aquéllos, de oficio o mediante la interposición del juicio, recurso o medio de defensa que se haga valer, con los mismos alcances que los que prevé la Ley de Amparo y sin exigir mayores requisitos que los que ésta consigna para conceder la suspensión definitiva, ni plazo mayor que el que se establece para conceder la provisional. Por tanto, si respecto del recurso de inconformidad previsto en el artículo 215 de la Ley de Movilidad y Transporte del Estado de Jalisco, en relación con el diverso 220 del propio ordenamiento, no se establece específicamente el plazo para que la autoridad que conoce de éste se pronuncie respecto de la suspensión provisional de las resoluciones, acuerdos administrativos y sanciones por infracciones a este último ordenamiento y su reglamento impugnados, deja al promovente en estado de inseguridad jurídica y sin la certeza de que ello ocurrirá en un plazo no mayor al de veinticuatro horas que para tal efecto prevé la Ley de Amparo, por lo que es innecesario agotar dicho recurso antes de promover el amparo indirecto, al actualizarse una excepción al principio de definitividad a que se refiere el artículo 61, fracción XX, de la ley de la materia.”

De igual manera es necesario comentar que, en relación al artículo 61, fracción XX, de la Ley de Amparo el principio de definitividad no debe agotarse en reglas de resolución miscelánea, toda vez que la exigencia de interponer los recursos ordinarios procedentes, se limitó constitucionalmente a los actos propiamente dichos, o a las omisiones de autoridades distintas de tribunales, excluyendo las disposiciones de observancia general emitidas por esa clase de autoridades, sin importar la jerarquía, entonces, es innecesario hacer valer algún medio ordinario de defensa, acudiendo de manera inmediata al juicio de amparo indirecto, vale la pena para sustentar lo anterior transcribir la tesis jurisprudencial PC.III.A. J/38 A (10a.), del semanario Judicial de la Federación, número de registro 2016434, por contradicción de tesis la cual dicta:

“DEFINITIVIDAD EN EL JUICIO DE AMPARO. ES INAPLICABLE ESE PRINCIPIO CUANDO SE IMPUGNA UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL EN LA VÍA INDIRECTA. Bajo la premisa de que la miscelánea fiscal es una norma de observancia general de carácter obligatorio, y siguiendo la línea argumentativa decretada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la jurisprudencia 2a./J. 91/2017 (10a.), de título y subtítulo: "PRINCIPIO DE DEFINITIVIDAD. ES INNECESARIO AGOTARLO CUANDO SE RECLAMAN DISPOSICIONES DE OBSERVANCIA GENERAL EMITIDAS POR AUTORIDADES DISTINTAS DE LOS TRIBUNALES JUDICIALES, ADMINISTRATIVOS O DEL TRABAJO."; es inconcuso que la fracción XX, del artículo 61, de la Ley de Amparo, que obliga a promover el medio ordinario de defensa previsto en la legislación ordinaria atinente, no cobra vigencia cuando se controvierte la resolución miscelánea fiscal mediante el proceso constitucional, porque no rige en ese caso, precisamente, al tratarse de una regulación que contiene un cúmulo de disposiciones fiscales generales, en tanto que por ser de naturaleza extraordinaria, éstas escapan de dicho tramo normativo; ello, al margen de que en la demanda de amparo se aduzcan o no violaciones directas a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, cuestiones de mera legalidad, o ambas, cuenta habida de que, dicho criterio del Alto Tribunal no hace distingo a propósito de la procedencia inmediata del juicio de amparo biinstancial.”

Una vez explicado el principio de definitividad, y entendiendo de manera general como funciona la demanda de amparo indirecto, es fundamental hacer hincapié en la desventaja que existe en este medio de defensa en materia Fiscal y Administrativa, pues en el Juicio Contencioso Administrativo, como ya lo explicamos, la fundación y motivación, es de suma importancia, toda vez que una incorrecta o insuficiente fundamentación y motivación sobre todo de la competencia tendría como consecuencia la invalidez del acto, declarándose la nulidad de este de manera total, sin embargo, en el amparo indirecto se debe tener especial cuidado con esta situación, toda vez que el artículo 117 de esta ley, permite a la autoridad en actos materialmente administrativos pueda complementar esta deficiencia en su informe justificado, cuando el quejoso alegue que hubo una deficiente o total ausencia de fundamentación y motivación, en base al siguiente razonamiento del legislador, si el quejoso argumenta que el acto no se encuentra debidamente fundado y motivado, es inherente que existe el acto, entonces, para solventar la omisión y darle validez al acto, se le ordena a la autoridad complementar la fundación y motivación para corregir la deficiencia, una vez realizado lo anterior, el acto queda subsanado de vicios y por lo tanto debe considerarse válido, con ello, se le proporciona justicia al gobernado, al solventar la omisión respecto con la fundamentación y motivación que adolece el acto reclamado, ya que de esto se queja el afectado, de acuerdo con la interpretación del mencionado artículo 117 en su último párrafo el cual se transcribe a continuación:

“Tratándose de actos materialmente administrativos, cuando en la demanda se aduzca la falta o insuficiencia de fundamentación y motivación, en su informe justificado la autoridad deberá complementar en esos aspectos el acto reclamado. En esos casos, deberá correrse traslado con el informe al quejoso, para que en el plazo de quince días realice la ampliación de la demanda, la que se limitará a cuestiones derivadas de la referida complementación. Con la ampliación se dará vista a las responsables así como al tercero interesado y, en su caso, se emplazará a las diversas autoridades que en ampliación se señalen. Para tales efectos deberá diferirse la audiencia constitucional.”

Analizado lo anterior, el quejoso podrá ampliar su demanda, sobre los fundamentos y motivos rendidos por la autoridad en el informe justificado, cabe mencionar que de acuerdo al artículo 124 último párrafo de Ley de Amparo, si la autoridad no complementa esta deficiencia en su informe justificado, y de resultar favorecido al quejoso la resolución por la insuficiencia o incorrecta fundamentación y motivación, esta será considerada de fondo por lo que no

procede su reiteración, al conceder el amparo al afectado, sirva como precedente el artículo 124, antes citado y la siguiente jurisprudencia 2a./J. 23/2015 (10a.), por contradicción de tesis:

“Artículo 124. Las audiencias serán públicas. Abierta la audiencia, se procederá a la relación de constancias, videgrabaciones analizadas íntegramente y pruebas desahogadas, y se recibirán, por su orden, las que falten por desahogarse y los alegatos por escrito que formulen las partes; acto continuo se dictará el fallo que corresponda.

.....
En los asuntos del orden administrativo, en la sentencia se analizará el acto reclamado considerando la fundamentación y motivación que para complementarlo haya expresado la autoridad responsable en el informe justificado. Ante la falta o insuficiencia de aquéllas, en la sentencia concesoria se estimará que el referido acto presenta un vicio de fondo que impide a la autoridad su reiteración.”

“2008753. 2a./J. 23/2015 (10a.). Segunda Sala. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 16, Marzo de 2015, Pág. 1239.

ARTÍCULO 124, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO, SÓLO SE ACTUALIZA RESPECTO DE LOS EMITIDOS EN FORMA UNILATERAL. La porción normativa que establece: "En los asuntos del orden administrativo, en la sentencia se analizará el acto reclamado considerando la fundamentación y motivación que para complementarlo haya expresado la autoridad responsable en el informe justificado. Ante la falta o insuficiencia de aquéllas, en la sentencia concesoria se estimará que el referido acto presenta un vicio de fondo que impide a la autoridad su reiteración.", debe entenderse referida exclusivamente a los actos materialmente administrativos emitidos en forma unilateral por un órgano de la administración pública, cuyos efectos son directos e inmediatos, toda vez que cualquier acto administrativo, que recae a una solicitud de parte interesada, o bien, al ejercicio de un derecho de acceso a la información, de acceso a la justicia y de audiencia y defensa, invariablemente -de considerar que contiene un vicio que lo torna inconstitucional- debe subsanarse (a través de un nuevo acto) en la parte que corresponde a la afectación del derecho relativo, pues de lo contrario, quedaría inaudita la violación alegada bajo el argumento de que la autoridad responsable, al rendir su informe de ley, no complementó la fundamentación y motivación del acto reclamado y que, por tanto, existe "un impedimento para reiterarlo", lo que no es acorde con el objetivo del juicio de amparo de restituir al gobernado en el pleno goce del derecho violado y obligar a la autoridad responsable a respetarlo. Contradicción de tesis 327/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Cuarto Circuito y Primero del Sexto Circuito, ambos en Materia Administrativa. 11 de febrero de 2015. Cuatro votos de los Ministros Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Oscar Vázquez Moreno. Tesis contendientes: Tesis IV.2o.A.72 K (10a.), de título y subtítulo: "ACTOS MATERIALMENTE ADMINISTRATIVOS. LA CONSECUENCIA PREVISTA EN EL ÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 124 DE LA LEY DE AMPARO, DE QUE ANTE LA FALTA O INSUFICIENCIA DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS RECLAMADOS SE ESTIMARÁ QUE EXISTE UN VICIO DE FONDO QUE IMPIDE A LA AUTORIDAD SU REITERACIÓN, SE REFIERE SÓLO A AQUÉLLOS, A EXCEPCIÓN DE LOS DE NATURALEZA FISCAL.", aprobada por el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación

del viernes 4 de julio de 2014 a las 8:05 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 8, Tomo II, julio de 2014, página 969, y Tesis VI.1o.A.73 A (10a.), de título y subtítulo: "REGLA ESPECIAL PREVISTA DE MANERA COMPLEMENTARIA EN LOS PÁRRAFOS FINALES DE LOS ARTÍCULOS 117 Y 124 DE LA LEY DE AMPARO, RELATIVA A LA FALTA O INSUFICIENCIA DE LA FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN DE LOS ACTOS RECLAMADOS. DEBE APLICARSE SIN EXCEPCIÓN A TODOS AQUELLOS VINCULADOS A LA MATERIA ADMINISTRATIVA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 3 DE ABRIL DE 2013).", aprobada por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y publicada en el Semanario Judicial de la Federación del viernes 19 de septiembre de 2014 a las 9:30 horas y en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Décima Época, Libro 10, Tomo III, septiembre de 2014, página 2558. Tesis de jurisprudencia 23/2015 (10a.). Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del cuatro de marzo de dos mil quince."

Siguiendo con este tema, sobre los actos materialmente administrativos, a los que se atribuya la ausencia o insuficiencia de fundamentación y motivación, el cual por su trascendencia se debe de considerar de suma importancia, la Suprema Corte se pronunció a favor para que la autoridad pueda complementar dichos aspectos, sin ser contrario a los derechos humanos concernientes a la legalidad y a la seguridad jurídica, reconocidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues al imponer en la Ley de Amparo el derecho de conocer el contenido del informe justificado al quejoso, y se le conceda un plazo razonable para que formule la ampliación de la demanda y declare lo que a derecho proceda a su favor, y aún con la complementación del acto por parte de la autoridad en cuanto a la fundamentación y motivación, prevalezca la excepción al principio de definitividad, aplicable a actos administrativos carentes de fundamentación, pues esta deficiencia no es razón para considerarlo inconstitucional, pues no se permite la existencia de actos carentes de fundamento legal y motivos de hecho adecuados a la norma, sino en todo caso, se exige que esos aspectos queden acreditados en el curso del procedimiento e innegablemente si esto no ocurre, sobrevendrá la declaración de inconstitucionalidad del acto, la cual se basará en la consideración de que se trata de un vicio de fondo (y no de mera forma), que impide a la autoridad reiterarlo, lo que revela, aún más, la intención del legislador de lograr una solución de fondo y final a la controversia. (2013083. 2a. CXV/2016 (10a.). Segunda Sala. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 36, noviembre de 2016, Pág. 1550.)

Ahora, es importante conocer que debemos considerar como actos materialmente administrativos, toda vez que no existe una definición como tal en alguna

disposición administrativa o fiscal, ante esta laguna jurídica nuestro máximo Tribunal, publicó el viernes 27 de marzo de 2015, en el Semanario Judicial de la Federación la tesis jurisprudencial 2a./J. 23/2015 (10a.), en materia común administrativa, en la gaceta del Semanario Judicial de la Federación, décima época, segunda sala, libro 16, de marzo de 2015, tomo II, pagina 1239, la cual se transcribimos para una mejor comprensión.

“ACTOS MATERIALMENTE ADMINISTRATIVOS. EL SUPUESTO PREVISTO EN EL ARTÍCULO [124, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO](#), SÓLO SE ACTUALIZA RESPECTO DE LOS EMITIDOS EN FORMA UNILATERAL.

La porción normativa que establece: "En los asuntos del orden administrativo, en la sentencia se analizará el acto reclamado considerando la fundamentación y motivación que para complementarlo haya expresado la autoridad responsable en el informe justificado. Ante la falta o insuficiencia de aquéllas, en la sentencia concesoria se estimará que el referido acto presenta un vicio de fondo que impide a la autoridad su reiteración.", debe entenderse referida exclusivamente a los actos materialmente administrativos emitidos en forma unilateral por un órgano de la administración pública, cuyos efectos son directos e inmediatos, toda vez que cualquier acto administrativo, que recae a una solicitud de parte interesada, o bien, al ejercicio de un derecho de acceso a la información, de acceso a la justicia y de audiencia y defensa, invariablemente -de considerar que contiene un vicio que lo torna inconstitucional- debe subsanarse (a través de un nuevo acto) en la parte que corresponde a la afectación del derecho relativo, pues de lo contrario, quedaría inaudita la violación alegada bajo el argumento de que la autoridad responsable, al rendir su informe de ley, no complementó la fundamentación y motivación del acto reclamado y que, por tanto, existe "un impedimento para reiterarlo", lo que no es acorde con el objetivo del juicio de amparo de restituir al gobernado en el pleno goce del derecho violado y obligar a la autoridad responsable a respetarlo.

Contradicción de tesis 327/2014. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Segundo del Cuarto Circuito y Primero del Sexto Circuito, ambos en Materia Administrativa. 11 de febrero de 2015. Cuatro votos de los Ministros Juan N. Silva Meza, José Fernando Franco González Salas, Margarita Beatriz Luna Ramos y Alberto Pérez Dayán. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario: Oscar Vázquez Moreno.”

De la interpretación de la tesis anterior, complementada con la tesis “2013083. 2a. CXV/2016”, publicada en noviembre de 2016, se desprende que los actos materialmente administrativos, son aquellos dictados y emitidos por una autoridad en ejercicio de su potestad de manera unilateral, con efectos directos e inmediatos, sin intervención de los gobernados, verbigracia: la clausura de un establecimiento, las cuales deben cumplir entre varias medidas necesarias, con las exigencias de fundamentación y motivación establecidas en el artículo 16 de nuestra Constitución, lo cual permite verificar la legalidad de su actuación, por lo que al rendir sus informes justificados, podrán expresar la causa o incluso, modificar la decisión y su fundamentación y motivación, siempre y cuando en el

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

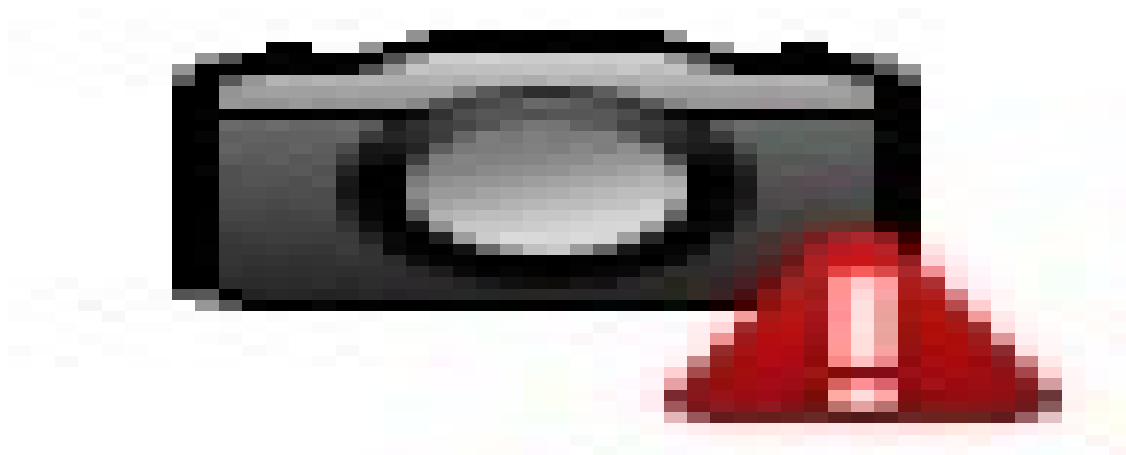
amparo se impugne un acto con las características descritas; como puede observar el lector, es importante conocer lo anterior para estar en posibilidades escoger la mejor vía de defensa a seguir en un litigio, con el objetivo de obtener el mayor beneficio al gobernado con el mínimo de riesgo.

Para finalizar con el tema, se presenta en una lámina, el proceso de manera general del juicio de amparo indirecto en materia Fiscal o administrativa, donde en dicho juicio se pide la suspensión del acto reclamado.

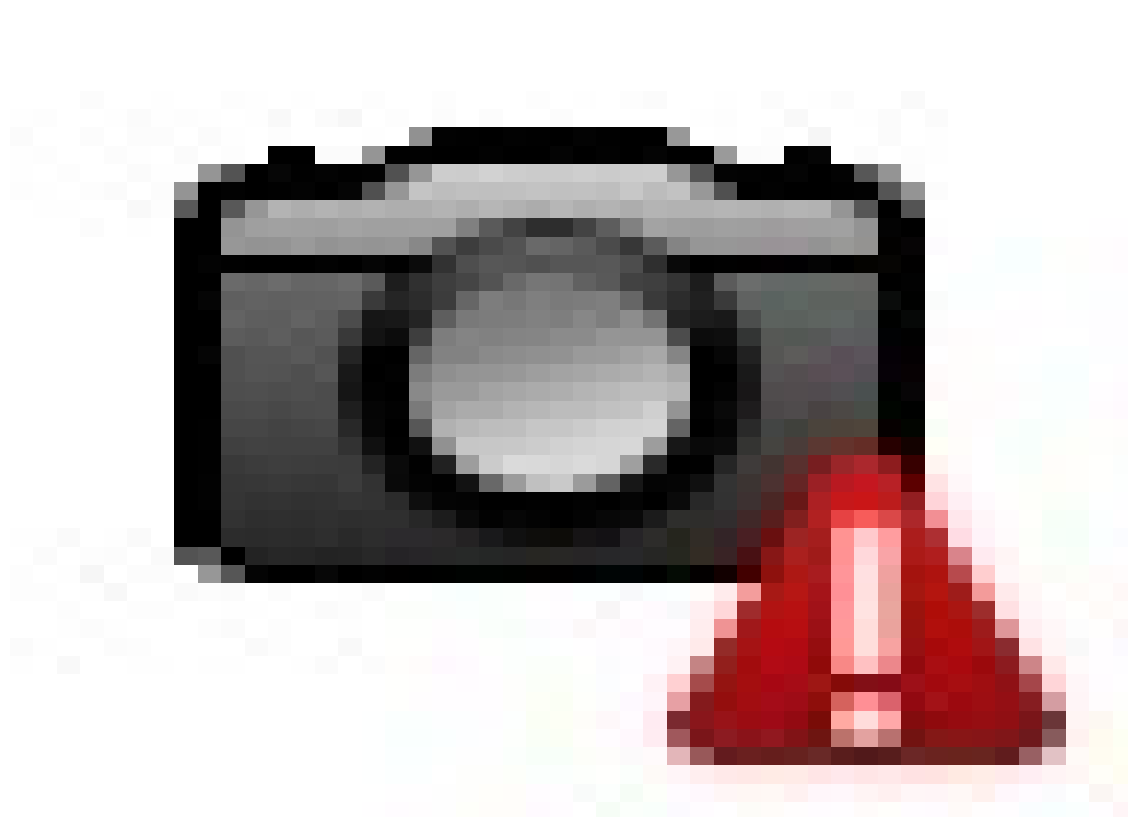


Ahora, en este siglo de las plataformas, avances digitales y tecnológicos, el Poder Judicial de la Federación, de manera atinada implementa el amparo indirecto en línea, como una herramienta más para el acceso a una pronta impartición de justicia, para beneficio del afectado; en caso de interponer esta demanda por vía electrónica pidiendo el amparo del Estado, debemos contar con una firma electrónica certificada por el mismo Poder Judicial de la Federación, para esto, los certificados digitales y la firma electrónica certificada del Poder Judicial de la Federación (FIREL), sólo podrán ser solicitados y autorizados a personas físicas, con independencia de que éstas sean representantes de personas morales públicas o privadas, los documentos electrónicos y los mensajes de datos que cuenten con Firma Electrónica Certificada del Poder Judicial de la Federación (FIREL), producirán los mismos efectos que los firmados de forma autógrafa, y en consecuencia, tendrán el mismo valor probatorio que las disposiciones aplicables les otorgan a éstos, los certificados digitales, tienen una vigencia de tres años contados a partir de la fecha de emisión y se podrá renovar dentro de los treinta días anteriores a su vencimiento, para realizar dicho trámite debemos acceder a la página:

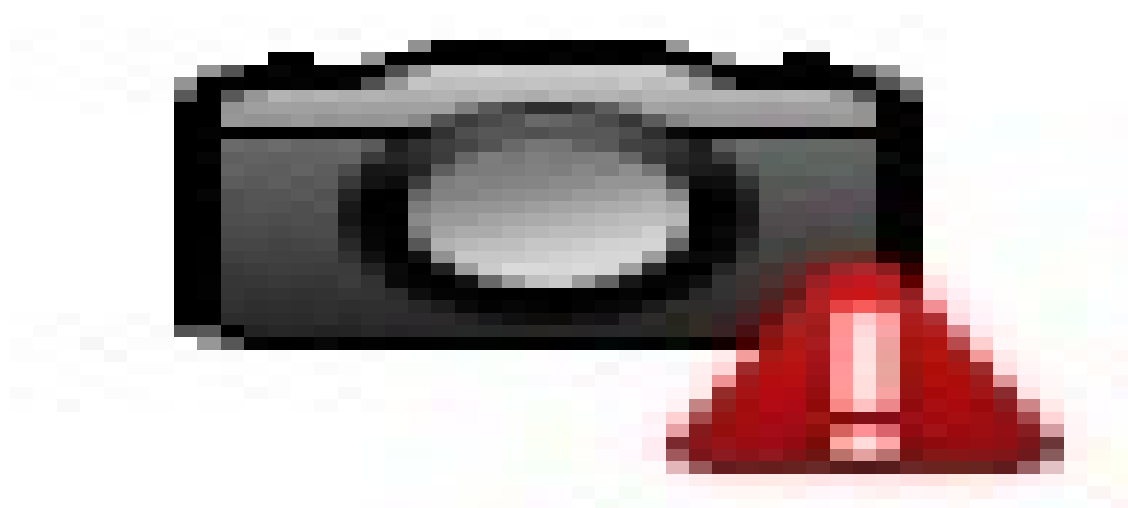
https://www.firel.pjf.gob.mx/peticion_certificado.aspx, donde nos desplegara la siguiente pantalla, en la cual presionaremos el botón de inicio.



Posteriormente nos aparecerá otra ventana, donde presionaremos el botón de solicitar la FIREL



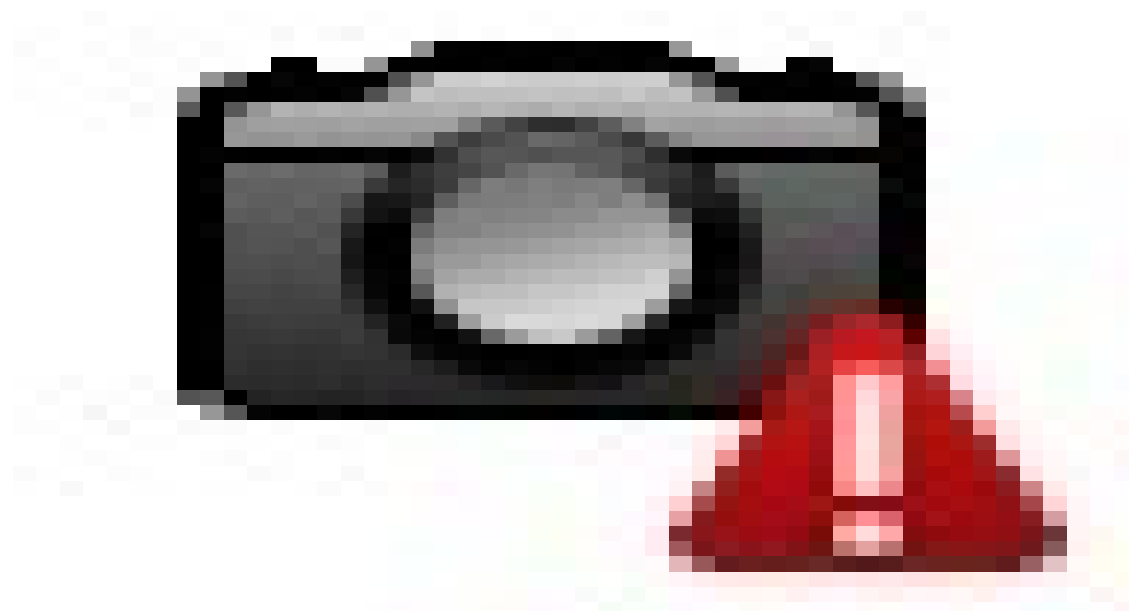
Acto seguido nos remite a una nueva pantalla, donde nos proporciona los términos y condiciones para obtener la FIREL, presionaremos aceptar



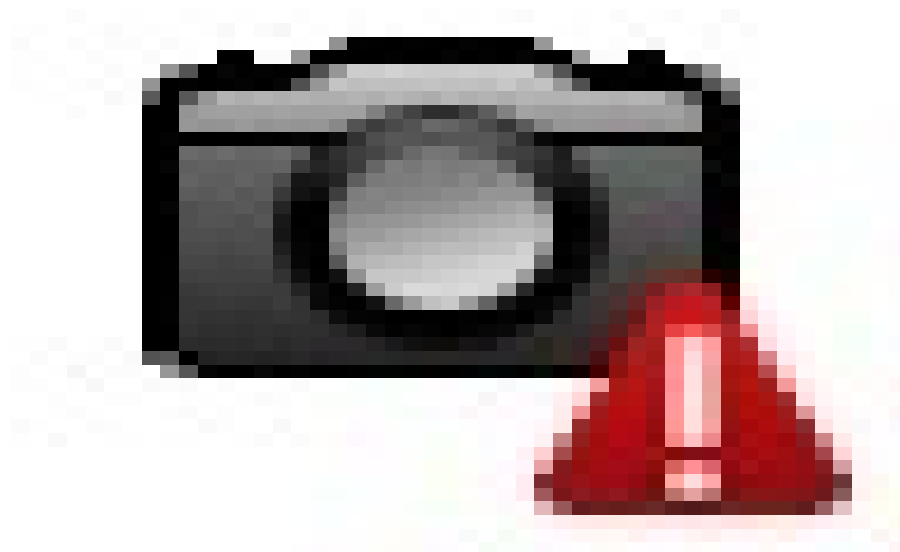
Posteriormente, nos vinculara a la siguiente pantalla donde descargaremos

"***** DEMO - www.ebook-converter.com*****"

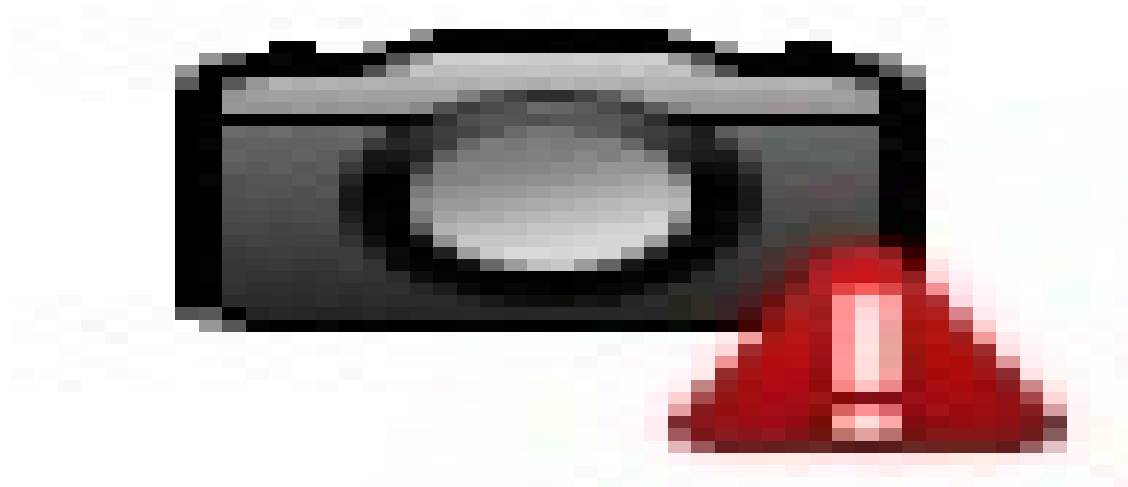
primeramente un generador de requerimiento con el objeto de obtener un archivo con extensión “.req”.



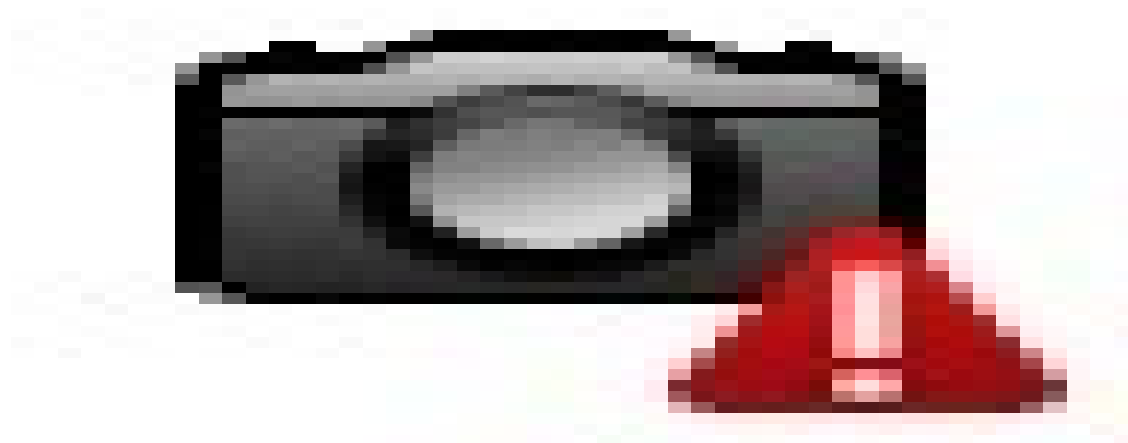
Enseguida nos abrirá un cuadro de dialogo para seguir con la instalación del programa.



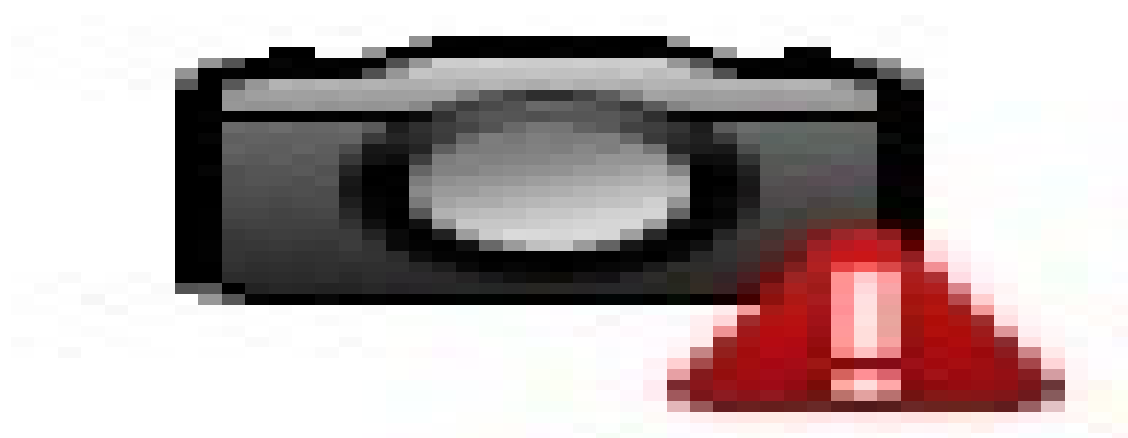
Una vez aceptado lo anterior, iniciaremos a generar dos archivos, el primero tendrá nuestra llave privada y el segundo la solicitud de requerimiento de certificados.



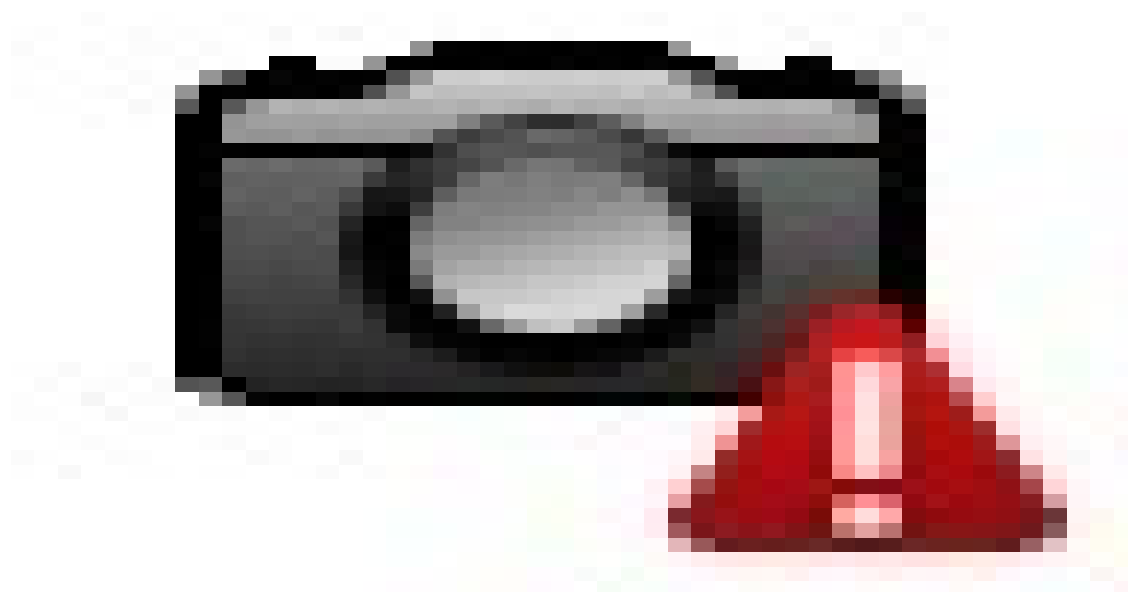
Posteriormente llenaremos todos los datos solicitados donde estableceremos nuestra contraseña, etc.



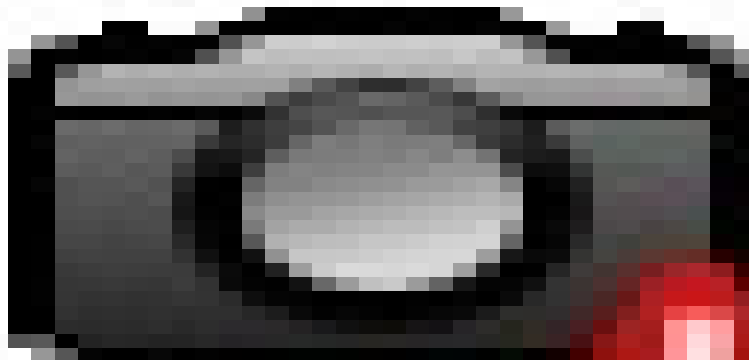
Una vez obtenido los dos archivos, regresamos al programa para generar los certificados,



Realizado lo anterior, volvemos al programa que instalamos para concatenar o encapsular estos dos archivos en uno.



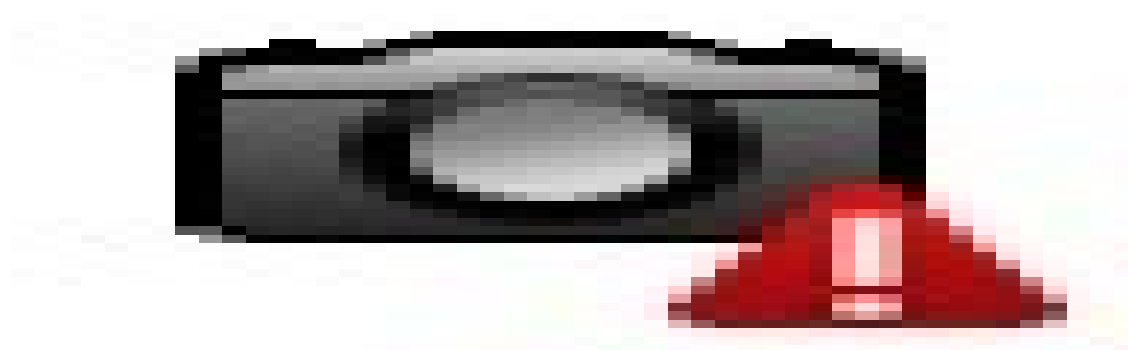
Enseguida insertamos los archivos creados para generar uno nuevo con extensión "PFX"



Este archivo lo llevaremos a las oficinas del Poder Judicial de la Federación, donde lo procesaran y nos proporcionaran un nuevo archivo que contendrá nuestra “FIREL”, (el cual se muestra remarcado en el cuadro siguiente) para poder ingresar a realizar los tramites en línea. Al finalizar tendremos los siguientes archivos:



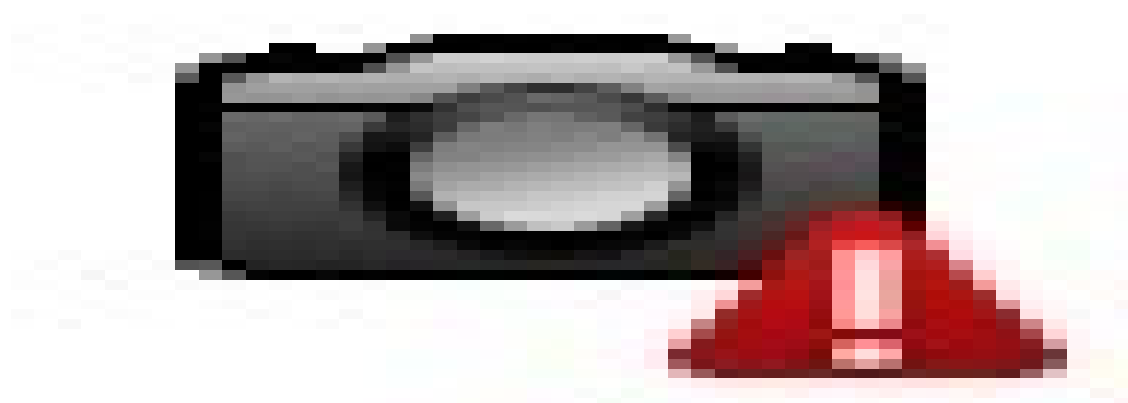
Para poder ingresar la demanda, entraremos al portal de servicios en línea del Poder Judicial de la Federación, y presionamos la pestaña de Juzgados de Distrito y Tribunales de Circuito.



Ingresamos con nuestro usuario y contraseña, cuando el ingreso es por primera vez, debemos crear nuestro usuario.



Ingresamos al apartado de demanda.



Una vez que ingresemos, deberemos proporcionar la información del quejoso, la

"***** DEMO - www.ebook-converter.com*****"

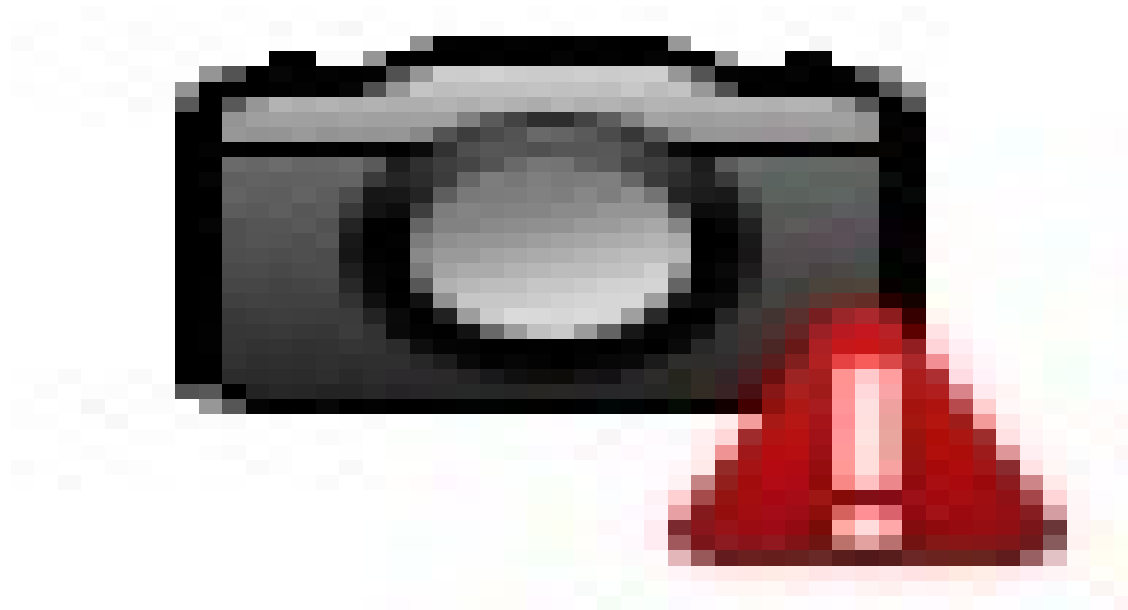
demanda y las pruebas.



Para presentar una ampliación de la demanda, recurso de revisión o queja se debe ingresar al apartado de Juzgados de Distrito y Tribunales de Circuito, y seleccionar el juzgado donde se encuentra nuestra demanda.



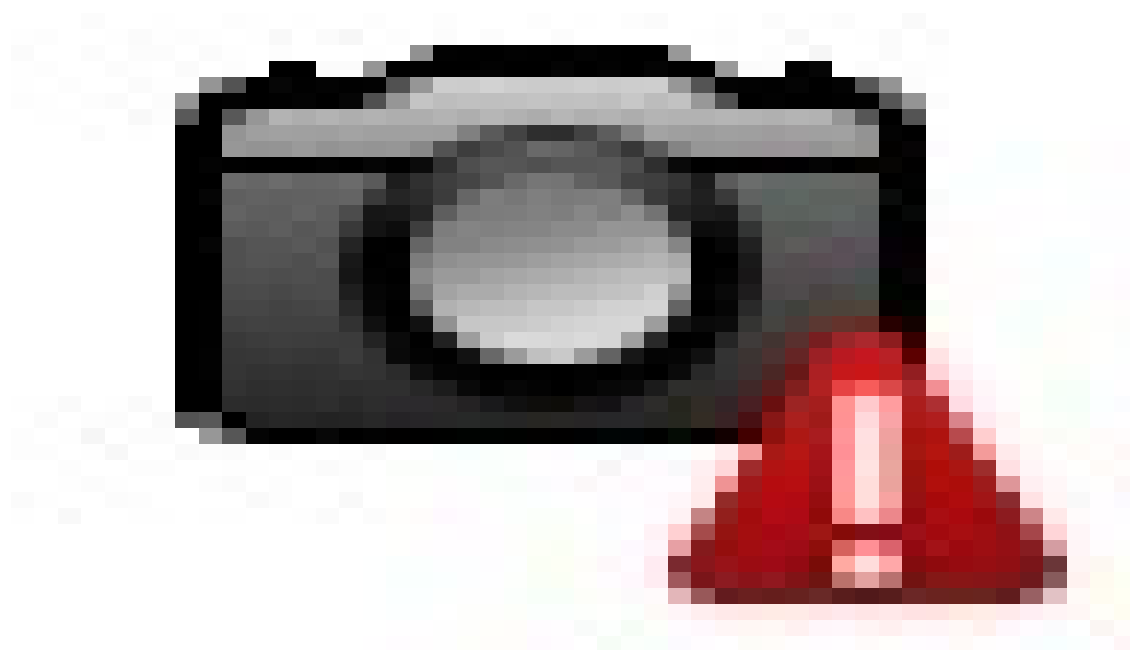
Posteriormente ingresaremos a la oficialía de partes



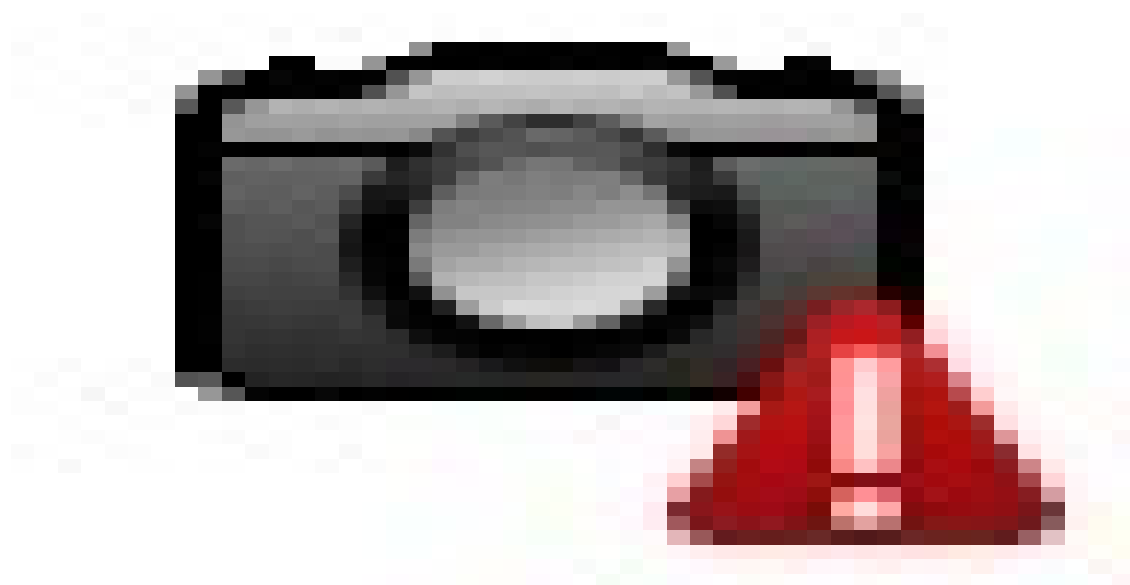
Y por medio de esta herramienta presentaremos la ampliación o los recursos respectivos.



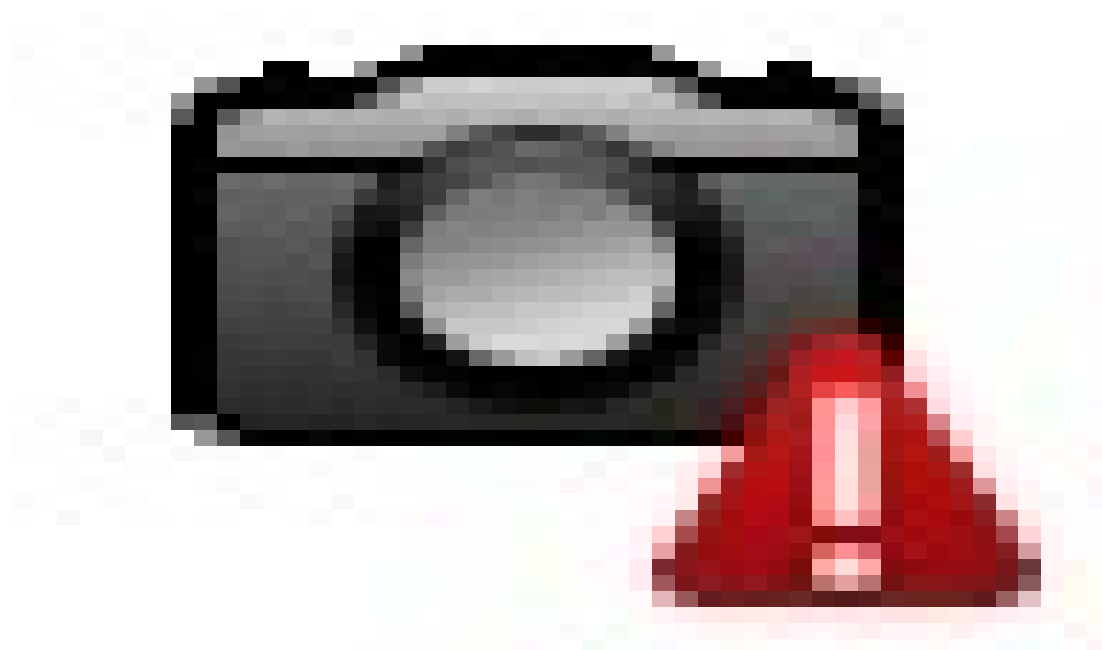
Para consultar los expedientes en la pagina inicial accederemos al apartado “Consulta Expediente”.



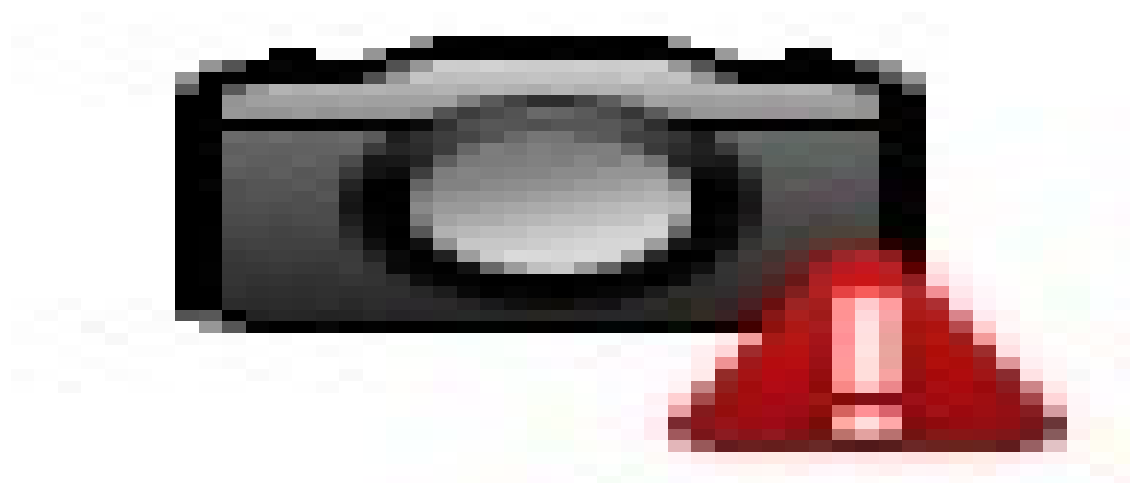
Seleccionamos el juzgado y circuito.



Enseguida proporcionamos los datos del juzgado y número de expediente.



Nos remitirá a una ventana donde podremos checar dicho expediente.



4.3. AMPARO DIRECTO

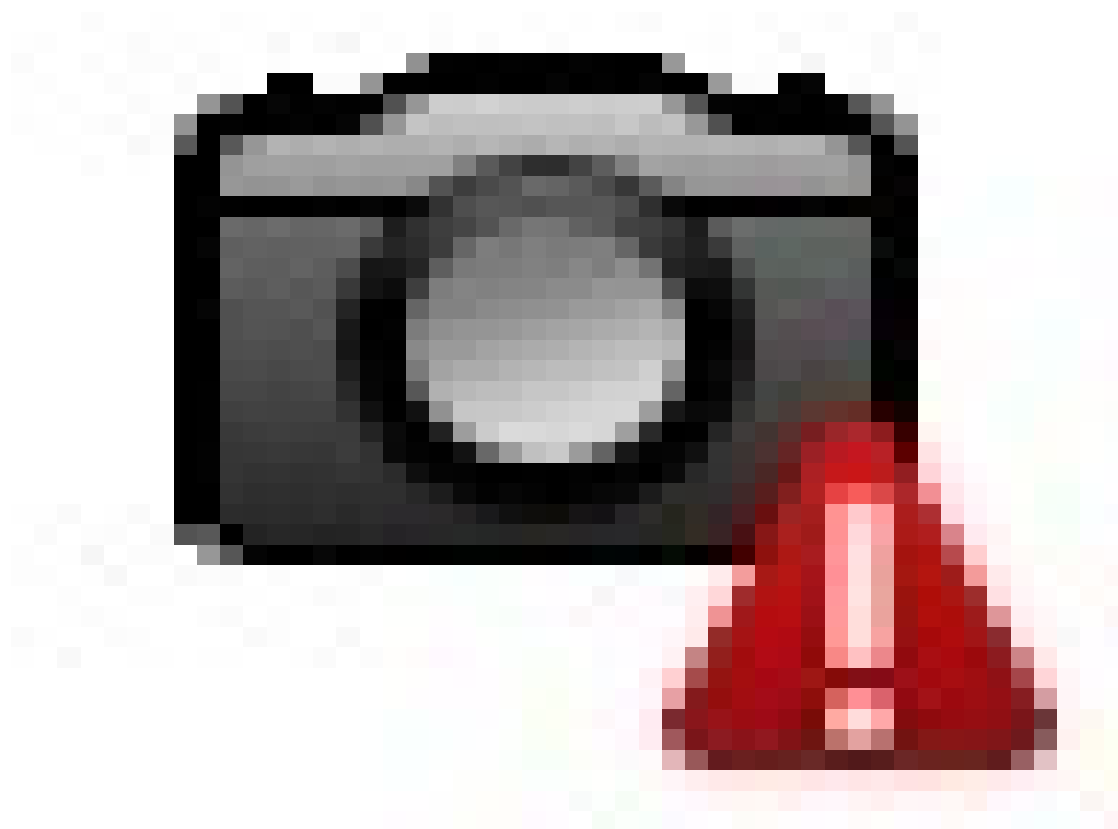
Es un juicio jurisdiccional, toda vez que en el mecanismo de la defensa del contribuyente interviene un tercero imparcial, en su función de poder público mediante los llamados tribunales, con el objeto de dirimir las controversias del contribuyente con la Autoridad, pronunciando criterios definitivos; este juicio procede en el Derecho Fiscal Federal, de acuerdo a la Ley de Amparo en su artículo 170, contra sentencias definitivas que decidan el juicio en lo principal, además en las resoluciones que pongan fin al juicio que sin decidirlo en lo principal lo den por concluido, dictadas por Tribunales Administrativos, ya sea que la violación se cometa en ellos, o que cometida durante el procedimiento, afecte las defensas del quejoso trascendiendo al resultado del fallo.

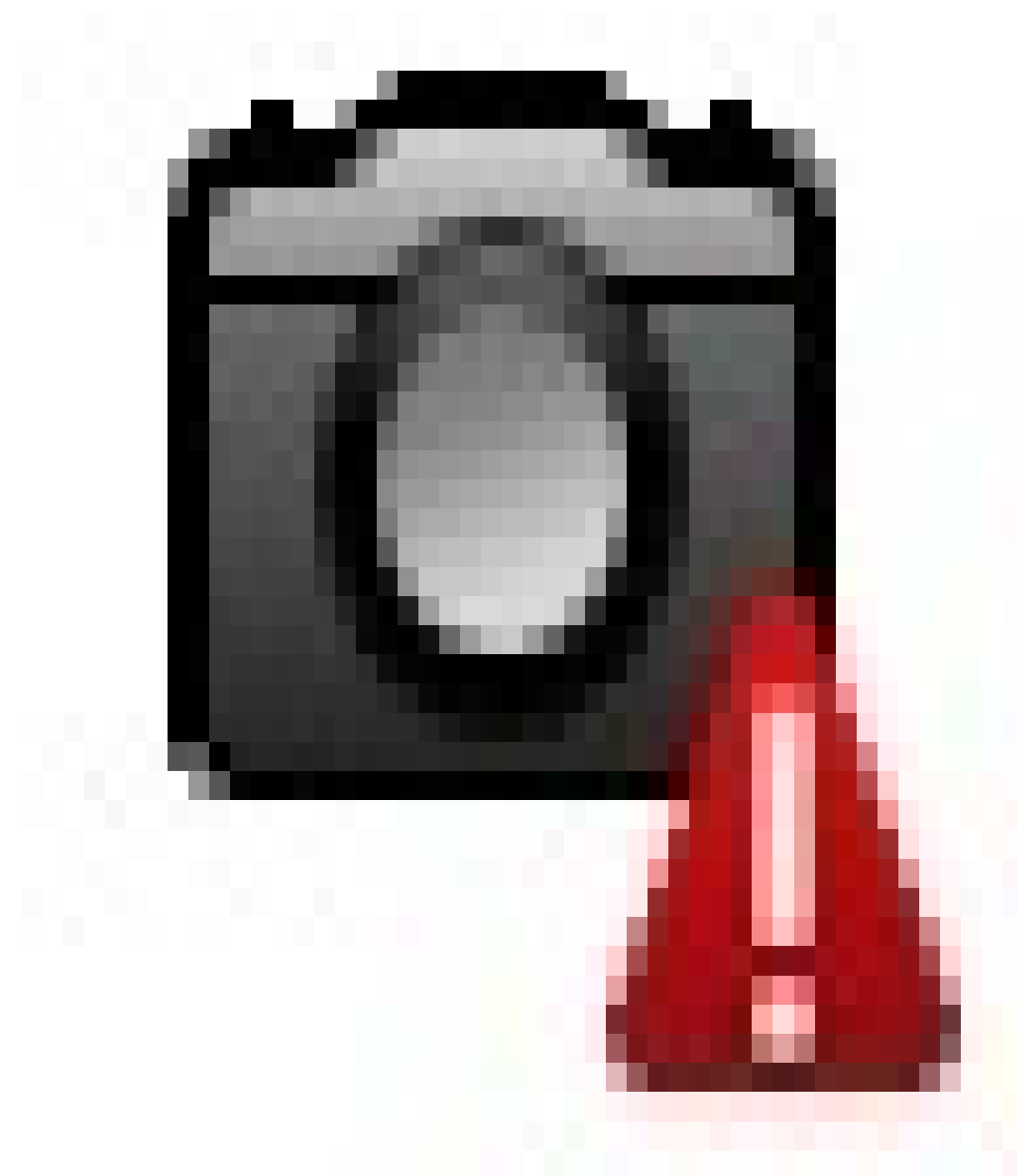
En armonía con el principio de definitividad se deberán agotar previamente los recursos ordinarios que se establezcan en la ley de la materia, salvo el caso en que la ley permita la renuncia de los recursos (artículo 107 fracción III inciso b de nuestra Constitución y 170 de la Ley de Amparo), la demanda se deberá presentar ante la autoridad responsable, que en nuestra materia serán los Tribunales de lo Contencioso Administrativo y este lo remitirá de manera directa al Tribunal Colegiado de Circuito (artículo 107 fracciones V, VI y XI de nuestra Constitución Política y 176 de la Ley de Amparo).

Es conveniente mencionar en interpretación del artículo 170 de la citada Ley de Amparo, cuando dentro del Juicio de lo Contencioso Administrativo, surjan controversias sobre inconstitucionalidad en *“normas generales de reparación posible por no afectar derechos sustantivos ni constituir violaciones procesales relevantes, las mismas deberán hacerse valer en el amparo directo que proceda contra la resolución definitiva”*. De acuerdo con lo anterior, cuando se presenten situaciones de inconstitucionalidad por resoluciones misceláneas, una vez comenzado el juicio en lo Contencioso Administrativo, estas deberán impugnarse por medio del amparo directo una vez obtenida la resolución definitiva, claro, siempre y cuando, esta no sea favorable al quejoso, es importante aclarar para no crear confusión que, si la inconstitucionalidad de la regla miscelánea se pretende combatir antes del juicio, entonces procede el amparo indirecto de acuerdo a la jurisprudencia anteriormente mencionada en el tema anterior, la cual transcribimos el encabezado para efecto de correlación, *"DEFINITIVIDAD EN EL JUICIO DE AMPARO. ES INAPLICABLE ESE PRINCIPIO CUANDO SE*
"***** DEMO - www.ebook-converter.com *****"

IMPUGNA UNA RESOLUCIÓN MISCELÁNEA FISCAL EN LA VÍA INDIRECTA".

A continuación, mostramos una lamina para ilustrar el proceso en la demanda de amparo directo, de inicio hasta llegar a los Tribunales Colegiados de Circuito y el procedimiento interno que sigue este.





4.4.EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Es conocido también como juicio de nulidad, toda vez que el Tribunal de lo Contencioso Administrativo, tendrá la función de reconocer la legalidad o la de declarar la nulidad del acto o procedimiento en contienda, por lo que la doctrina lo conoce con el nombre de contencioso de anulación; es considerado de orden jurisdiccional de acuerdo al artículo primero de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, estando sujeto al derecho público administrativo y supeditado al poder ejecutivo, su origen lo encontramos en el artículo 73 fracción XXIX-H de nuestra Constitución antes de la reforma del 27 de mayo del 2015, que a la letra expresaba:

“El congreso tiene facultad:

.....

Para expedir leyes que instituyan Tribunales de lo contencioso-administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y que tenga a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.”

En dicho decreto se reforma la fracción XXIX-H, de acuerdo a la exposición de motivos para combatir la corrupción al establecer que, *“Si derivado de sus investigaciones determinare la existencia de una presunta responsabilidad administrativa o penal, podrá promover las acciones procedentes ante el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la Fiscalía Especializada en materia de Combate a la Corrupción o cualquier otra autoridad que resulte competente en la imposición de las sanciones respectivas.”* Debido a lo anterior, dicha fracción reformada en nuestra Constitución Política queda de la siguiente manera:

“XXIX-H. Para expedir la ley que instituya el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, y que establezca su organización, su funcionamiento y los recursos para impugnar sus resoluciones.

El Tribunal tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares.”

Ante estos cambios, deja de existir el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, para surgir el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y mediante decreto del 06 de julio del 2016, se abroga la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa expidiéndose la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, sin embargo, para nuestra materia Fiscal, nos rige aún la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, la cual no sufre cambios, sin embargo, en esta nueva Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de manera creativa solucionan cualquier conflicto que pudiera surgir respecto al nombre del tribunal, por lo que incluyen en el artículo quinto transitorio de esta Ley, un último párrafo donde se establece que todas las referencias en las leyes, donde se mencione al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se entenderán referidas al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de esta manera decimos que el Juicio Contencioso Administrativo Federal, procede contra las resoluciones administrativas definitivas, actos administrativos y procedimientos que establece la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa en su artículo tercero, en correlación con el artículo segundo de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, entre las cuales encontramos las siguientes causas de procedencia.

- a) Contra los decretos y normas de carácter general autoaplicativos y heteroaplicativos, diferentes de los reglamentos.
- b) Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.
- c) Las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- d) Las que causen agravio en materia fiscal, distinto al que se refieren los puntos anteriores.
- e) Multas por infracciones a normas administrativas federales.
- f) Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
- g) Las que se resuelvan en los recursos administrativos.
- h) Las que se funden en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación, o en materia comercial, suscritos por México.
- i) La negativa ficta, por el transcurso del plazo que señale el Código Fiscal

de la Federación.

j) Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Este juicio se debe interponer dentro de los 30 días siguientes a la notificación del acto a reclamar, o del primer acto de aplicación de alguna regla, decreto o acuerdo, también después de iniciada la vigencia de una norma autoaplicativa (artículo 13 Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo). Las partes que intervienen en el Juicio de Nulidad son:

- El demandante, se le conoce como tal, al sujeto pasivo afectado por el acto, o la Autoridad que pretenda la nulidad del acto.
- Los demandados, quienes serían la Autoridad que dictó el acto, o la persona favorecida con el mismo.
- Los terceros, los cuales tengan un derecho incompatible.

Es conveniente aclarar que en este juicio, no existe la condenación de costas, salvo que en el juicio se demuestre, si la persona que lo interpuso lo hizo con fines dilatorios, toda vez que, los conceptos impugnados resulten infundados o improcedentes, y por su parte, la autoridad debe pagar daños y perjuicios al afectado, cuando haya cometido falta grave al efectuar el acto, como la ausencia de fundamentación o motivación del fondo del mismo, o de la competencia al emitir una resolución, contraviniendo una jurisprudencia de la Suprema Corte de justicia de la Nación en materia de legalidad, lo anterior solo aplica cuando, la Autoridad no es competente para emitir el acto o la resolución, y no se allane al contestar la demanda. Las costas o reparación de daños se deben interponer por la vía incidental; esto es, se tramita un incidente dentro del juicio donde se expresa la pretensión del pago de reparación de daños, antes del cierre de instrucción.

Las causales de improcedencia del juicio más comunes las encontramos, al no hacer valer conceptos de impugnación, si el acto reclamado no existe, cuando se hubiere consentido el acto, o no se afecten los intereses jurídicos del demandante, y los que se hayan impugnado en un procedimiento Judicial. La demanda se presenta ante las Salas Regionales competentes o mediante el Sistema de Justicia en Línea.

La demanda deberá contener:

- I. Nombre y domicilio del demandante y para recibir notificaciones, además de un correo electrónico, y personas que lo representaran, si es el caso.
- II. Manifestar si la demanda será en la vía ordinaria o la sumaria, la cual analizaremos más adelante.
- III. La resolución que se impugna.
- IV. Los demandados.
- V. Los hechos que originan la demanda.
- VI. Las pruebas ofrecidas.
- VII. Los conceptos de impugnación.
- VIII. El nombre y domicilio del tercero interesado en caso de conocerlo.
- IX. Y, por último, las peticiones.

El plazo para contestar la demanda es de 30 días hábiles siguientes, a aquel en que haya surtido efectos la notificación, la demanda se puede ampliar dentro de los 10 días siguientes a la contestación de esta, y se tendrán los mismos días para contestar la ampliación, la sentencia se deberá pronunciar por unanimidad, o por mayoría de votos de los Magistrados que integran la sala, dentro de los 45 días siguientes al cierre de instrucción. Es conveniente mencionar que, bajo ciertos criterios, cuando el Magistrado Instructor deseche, admita o tenga por no presentada una demanda, ante ciertos supuestos, el gobernado podrá interponer un recurso de reclamación ante la sala regional que corresponda, dentro de los 10 días siguientes a su notificación; en caso de ser a la Autoridad fiscal, a quien se le rechace la demanda, esta deberá interponer un recurso de revisión, si así lo desea, ante el tribunal Colegiado de Circuito competente, en la sede del pleno, sección o sala que corresponda, dentro de los 15 días siguientes a su notificación de rechazo, aclarando que lo anterior solo es procedente, bajo ciertos supuestos establecidos en el artículo 63 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. Ahora si el particular cree conveniente, cuando la resolución no le fue favorable por parte del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, puede interponer el Juicio de Amparo Directo, ante el Tribunal Colegiado del Circuito, por conducto de la misma Sala Regional del Tribunal que conoció de la demanda.

En este Juicio de Nulidad, la jurisprudencia toma una vital importancia, toda vez que, los Tribunales se encuentran obligados para obedecer la misma, aplicando de manera jerárquica la proveniente del Poder Judicial Federal, de acuerdo con el artículo 73 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en

comento.

Es importante mencionar que, para el otorgamiento de la suspensión del acto, el plazo establecido es dentro de las 24 horas siguientes a su interposición, de acuerdo al artículo 25 de la misma Ley, siempre que se garantice el enteres fiscal ante la autoridad ejecutora, por cualquiera de los medios permitidos en las leyes fiscales, dicha garantía se podrá reducir si, el monto de los créditos excediere la capacidad económica del solicitante, y en caso de tratarse de un tercero distinto al sujeto obligado de manera directa o solidaria al pago del crédito. Como se podrá observar, al comparar los artículos 135 y 190 de la Ley de Amparo, con los artículos 25 y 28 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, los requisitos para otorgar la suspensión del acto son prácticamente los mismos, en atención a lo anterior, es la razón de ser de la aplicación del principio de definitividad en el Juicio de Amparo, ya que, por cualquiera de las dos leyes, obtiene un beneficio igual la persona que pedirá la suspensión del acto reclamado.

4.4.1. DE LA SENTENCIA

Una vez concluido el Juicio de Nulidad, el sentido de la sentencia puede darse en las siguientes vertientes, según lo estipula el artículo 52 de la Ley en estudio.

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad lisa y llana.
- III. Declarar la nulidad para efectos de que se reponga el procedimiento o se emita una nueva resolución.
- IV. Declarar la nulidad, reconocer un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como restituir el goce de los derechos afectados,

Al reconocer la validez de la resolución que se impugna, el actor o demandante, en caso de ser persona física o moral, estará obligado a acatar el acto emitido por la Autoridad fiscal, toda vez que este fue validado por el Tribunal, reconocer la validez de la resolución impugnada, implica dejar actuar a las autoridades para ejecutar dicha resolución, toda vez que, la validez siempre existió, y únicamente quedó suspendida mientras se emitía la sentencia por el Tribunal, en el Juicio Contencioso Administrativo, entendiéndose con lo anterior que, el acto de la

Autoridad se presumirá válido, hasta que no decrete lo contrario el Tribunal. En cambio, analizando las fracciones II, III y IV antes escritas, nos encontramos ante dos tipos de nulidad, cuya finalidad es de extinguir el acto en controversia, sin embargo, se diferencian por el tipo de vicio incurrido en el acto, de tal manera que, al incidir en un elemento esencial, o en algún aspecto sustantivo que lo justifique, su ineficacia es total, siendo la declaración de nulidad lisa y llana, que significa la anulación completa del acto emitido por la Autoridad, así como sus consecuencias, dejando sin efectos jurídicos la resolución impugnada, por consiguiente la Autoridad emisora, se debe abstener de realizar cualquier acción que conlleve la aplicación o ejecución del acto reclamado dictado en dicha resolución, prohibiendo la emisión de un nuevo acto de la controversia resuelta, por considerarse cosa juzgada.

El otro tipo de nulidad es conocida para efectos, donde la autoridad se ve obligada a realizar determinados actos, según las peculiaridades del asunto resuelto, tomando dos rumbos, con objetivos diferentes de la resolución emitida por el tribunal; el primero, en el sentido de emitir una nueva resolución que se ajuste a derecho; y el segundo, en el reconocimiento de un derecho subjetivo. Así tenemos que, cuando la nulidad es para efectos de reponer el acto o procedimiento, se debe indicar el sentido en que debía dictar la autoridad el asunto en conflicto, para así poder emitir su nueva resolución la misma Autoridad fiscal, apegada a derecho, toda vez que, únicamente fueron objeto de estudio violaciones de carácter formal, para que de esta manera, la autoridad emita una nueva resolución, que deba ajustarse a los lineamientos marcados en dicha sentencia, donde debe cumplir con las formalidades de que ha de estar revestido el acto, o reponer el procedimiento para que la nueva resolución se pueda dictar, después de llenar todos los requisitos que deben de existir en el acto, pues si este último fue impugnado, se debió a que la resolución administrativa definitiva revistió vicios de ilegalidad en el procedimiento, derivando como consecuencia en un Juicio de Nulidad.

La nulidad puede ser también para efectos de reconocer un derecho subjetivo, como ya lo comentamos en el párrafo anterior, cuando el demandante, pueda comprobar los hechos que lo afectaron de manera directa, en apego con lo establecido en el artículo 40 primer párrafo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, que menciona, *“En los juicios que se tramiten ante este Tribunal, el actor que pretende se reconozca o se haga efectivo un derecho*

subjetivo, deberá probar los hechos de los que deriva su derecho y la violación del mismo, cuando ésta consista en hechos positivos y el demandado sus excepciones.” En base a lo anterior, y en correlación con el artículo 52 fracción V, del mismo ordenamiento, se desprende que, además de tener la finalidad el Tribunal de lo Contencioso Admirativo, de restablecer el orden jurídico violado, mediante el control de la legalidad del acto, y tutelar el derecho objetivo, al ser un tribunal jurisdiccional, es decir, facultado para resolver litigios con eficacia de [cosa juzgada](#), sin perjuicio de cumplir otros actos que las [leyes](#) que los organizan les puedan atribuir, puede en su sentencia, no sólo anular el acto, sino también fijar los derechos del recurrente, condenando a la autoridad a su restablecimiento, y hacer efectivos tales derechos, dependiendo del caso en particular, dichos derechos los encontramos plasmados como ya comentamos en líneas anteriores, en el artículo 52 fracción V de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, el cual por la importancia que reviste para su comprensión, es necesario transcribirlo a continuación.

ARTÍCULO 52.- La sentencia definitiva podrá:

.....

V. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y además:

- a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.*
- b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.*
- c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.*
- d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente público federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.*

En este contexto, cuando este Tribunal actúa en su carácter jurisdiccional Contencioso Administrativo, y emite sentencias de condena, en donde además de anular el acto, obliga a la autoridad a la restitución de un derecho subjetivo violado, los artículos antes mencionados, dictan que es necesario que el propio Tribunal, previamente constate el derecho que tiene el particular, demostrando este último su derecho subjetivo, además de la ilegalidad del acto reclamado, para en este caso el Tribunal, pueda declarar la existencia de ese derecho

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, así como dictar la nulidad del acto en controversia.

4.4.2. NULIDAD TOTAL Y PARA EFECTOS.

La nulidad total o para efectos, implican la invalidez del acto impugnado en el Juicio Contencioso Administrativo, en donde se aprecia que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, se manifiesta en sus resultados, como un Tribunal Contencioso de anulación, con la finalidad de controlar la legalidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado, teniendo como propósito tutelar el derecho objetivo, resolviendo los inconvenientes que se presentan en las sentencias de nulidad.

Ahora bien, como ha quedado señalado con anterioridad, el acto impugnado en el Juicio Contencioso Administrativo, lo va a constituir un acto por una resolución administrativa definitiva, dicha resolución puede ser impugnada legalmente por considerar que reviste vicios de ilegalidad en sí misma, o bien, que el procedimiento del que en su caso derivó está afectado de vicios que pueden conllevar a su nulidad, ya sea con cualquiera de las causales de anulación antes mencionadas, por implicar a una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica del gobernado, consagradas en los artículos 14 y 16 Constitucionales, sin embargo, volvemos a reiterar, dependiendo del vicio incurrido se podrá decretar la nulidad total o la nulidad para efectos de reponer el acto incluso el procedimiento, también podrá ser obtener la nulidad del acto o procedimiento y declarar un derecho subjetivo del particular; las causales de ilegalidad las encontramos en el artículo 51 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, donde se puede observar en armonía con el anterior artículo 52 de la Ley en comento, las causales para reponer el acto. Por la importancia que reviste el artículo 51 en la práctica profesional, y con la finalidad de explicar lo anteriormente escrito, se expondrán de manera detallada las causales por las que un determinado acto se puede considerar ilegal, logrando proporcionar al lector una mejor comprensión de este tema tan importante al ser vinculatorio con los capítulos antes escritos, procediendo de manera inmediata a transcribir el mencionado artículo.

“ARTÍCULO 51.- Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.*
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, siempre que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.*
- III. Vicios del procedimiento siempre 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, en cuanto al fondo del asunto.*
- V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.*

Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

- a) Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.*
- b) Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.*
- c) Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.*
- d) Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.*
- e) Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.*
- f) Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.*

El Tribunal podrá hacer valer de oficio, por ser de orden público, la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada o para ordenar o tramitar el procedimiento del que derive y la ausencia total de fundamentación o motivación en dicha resolución.

Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor.

Los órganos arbitrales y de otra naturaleza, derivados de mecanismos alternativos de solución de controversias en materia de prácticas desleales, contenidos en tratados y convenios internacionales de los que México sea parte, no podrán revisar de oficio las causales a que se refiere este artículo.”

Al Analizar las causales de nulidad previstas en cada fracción de este artículo, debemos considerar que los actos de Autoridad administrativa, deben respetar en todo momento el principio de legalidad, asumiendo que todos los actos administrativos gozan de la presunción de validez, pues las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, en armonía con la teoría del acto administrativo, la cual dicta que estos nacen a la vida jurídica con la presunción de que son válidos, pues de lo contrario se generaría inseguridad jurídica para los gobernados, y arbitrariedad e injusticia por parte de las Autoridades, una vez mencionado lo anterior, podemos establecer que:

1.- Cuando la invalidez del acto se genera en base a la fracción I del artículo mencionado, por la incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución, en armonía con el artículo 52, fracción II, de la Ley en estudio, se prevé en "*declarar la nulidad de la resolución impugnada*". De lo anterior se desprende que, la emisión de una resolución administrativa por funcionario incompetente amerita su nulidad lisa y llana, toda vez que la emisión de la resolución o procedimiento que dio origen carece de valor jurídico, al ser emitida por funcionario incompetente, además esa causal no encaja en los otros supuestos señalados del artículo 51 transcrito; entonces, la nulidad de esa índole no contempla la posibilidad de que se emita otra resolución por funcionario que se estime competente, porque se atenta contra la seguridad jurídica del individuo, este criterio ha sido sustentado por los Tribunales Colegiados de Circuito, bajo el rubro, "*SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, LA NULIDAD DECRETADA EN LAS, DE LA RESOLUCION O PROCEDIMIENTO IMPUGNADO, POR HABER SIDO EMITIDO POR AUTORIDAD INCOMPETENTE NO ADMITE EFECTOS*".

2.- Antes de desarrollar el tipo de nulidad basada en la fracción II y III de la norma en estudio, quisiéramos abundar en el tema de la fundamentación y motivación, abusando de la paciencia del lector, y posteriormente enfocarnos a la fracciones mencionadas de manera conjunta, para un mejor desarrollo del tema, mencionado lo anterior, proseguimos diciendo que para otorgar seguridad jurídica al gobernado, debe existir formalidad en el acto, con el simple objeto que este tenga la oportunidad de una defensa adecuada, y al mismo tiempo se le

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

garantice la certeza de que, el acto se encuentra apegado en todo momento al principio de legalidad, en este sentido, toda acción de la Autoridad debe ser fundada y motivada, de acuerdo al precepto 16 Constitucional, sin embargo, en el acto como ya fue expuesto, pueden haber dos causas viciadas distintas, la ausencia total de motivación y fundamentación, y la correspondiente a su indebida fundamentación y motivación, la primera se considera una violación de carácter formal, y la segunda es una violación material o de fondo. En la ausencia de fundamentación se omite citar en el acto de molestia, los preceptos legales que lo justifiquen, consistente en la inexistencia de expresar las normas jurídicas que amparen la hipótesis prevista en determinada ley, por su parte, la ausencia de motivación consiste en la carencia de la expresión de razonamientos, que concuerden con la hipótesis prevista en esa misma norma jurídica. Ahora bien, cuando nos encontramos ante la ausencia de fundamentación y motivación del acto reclamado, tal circunstancia se ubica en el supuesto previsto en la fracción II del artículo 51 de la Ley en comento, por tanto, la nulidad debe ser para efectos de completar las formalidades que debe revestir el acto.

En la indebida fundamentación, es comprensible que, sí se citan preceptos legales, pero éstos son inaplicables al caso particular, por su parte, en la indebida motivación, de igual manera se ofrecen motivos, pero éstos no se ajustan a los presupuestos de la norma legal citada como fundamento aplicable al acto, de esta manera, al actualizarse la hipótesis de indebida fundamentación y motivación del acto reclamado, nos ubicaremos en el supuesto previsto en la fracción IV del artículo 51 de la misma Ley, de manera que, la nulidad debe ser lisa y llana, pues lo contrario permitiría a la autoridad demandada que tuviera dos o más posibilidades de fundar y motivar su acto, mejorando su resolución, lo que implicaría una violación a las garantías de legalidad y seguridad jurídica consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales.

En ambos casos la Autoridad declarara la nulidad del acto inconstitucional, en el primer supuesto será para que subsane la irregularidad, expresando la fundamentación y motivación antes ausente, y en el segundo, si no afecta las defensas del particular, mencionados en los apartados del segundo párrafo del artículo 51 de la multicitada Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, para que aporte fundamentos y motivos diferentes a los que formuló previamente; caso contrario si afecta las defensas del actor, se deberá dar la nulidad lisa y llana, para dejar las cosas a su estado antes del acto, por la

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

violación material o de fondo; sustentando lo anterior exhibimos la siguiente tesis de los Tribunales Colegiados de Circuito:

“2002800. I.5o.C.3 K (10a.). Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro XVII, Febrero de 2013, Pág. 1366.

INADECUADAS FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. ALCANCE Y EFECTOS DEL FALLO PROTECTOR. Si al emprender el examen de los conceptos de violación se determina que las normas que sustentaron el acto reclamado no resultaban exactamente aplicables al caso, se está en el supuesto de una violación material o sustantiva que actualiza una indebida fundamentación y debe considerarse inconstitucional el acto reclamado, ya que dicha violación incide directamente en los derechos fundamentales establecidos en el artículo 16 de la Carta Magna. Lo mismo sucede cuando las razones que sustentan la decisión del juzgador no están en consonancia con los preceptos legales aplicables, ya que la citada norma constitucional constriñe al juzgador a expresar las circunstancias especiales y razones particulares que justifican la aplicación del derecho; de tal suerte que si no existe adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, entonces el acto de autoridad carece de respaldo constitucional, lo que justifica la concesión del amparo. Esto no significa que el Juez de amparo se sustituya en el quehacer de la responsable; por el contrario, con ello cumplirá precisamente la función que le es encomendada, al ordenar a la autoridad que finalmente ajuste su decisión a las normas constitucionales que le imponen el deber de fundar y motivar adecuadamente el acto privativo o de molestia.”

Como lo comentamos al inicio de esta fracción, que para una mejor explicación del tema analizaríamos en conjunto la fracción II y III del artículo 51 de la Ley en cuestión, mencionando de nueva cuenta que, el acto impugnado en el Juicio Contencioso Administrativo, lo va a constituir una resolución administrativa definitiva, dicha resolución como ya lo sabemos, puede ser impugnada legalmente por considerar que reviste vicios de ilegalidad, como puede ser la omisión de formalidades en la resolución administrativa, tal como lo marca nuestra fracción II, o bien, que es el procedimiento del que derivó, está afectado de nulidad en presunción de la fracción III, en ambos casos estos vicios formales son contrarios a la garantía de legalidad, que implica la nulidad de la resolución administrativa combatida. Sin embargo la finalidad del modelo de jurisdicción Contencioso Administrativo es controlar la legalidad del acto, restableciendo el orden jurídico violado, salvaguardando el derecho objetivo, pero además se le otorga la potestad al Tribunal, de indicar de manera concreta el porqué de la anulación, así, la sentencia no sólo se limita a declarar la nulidad del acto, pues en caso que la autoridad en uso de sus atribuciones legales, y en virtud de que

únicamente fueron objeto de estudio violaciones de carácter formal, pueda emitir una nueva resolución, debiendo previamente ajustarse a los lineamientos marcados en dicha sentencia, cumpliendo con las formalidades de que ha de estar revestido el acto, o reponer el procedimiento para que la nueva resolución que dicte el Tribunal después de haber subsanado todos los requisitos que deben de existir, encuadre con los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Aclaremos que, no toda omisión de formalidades o vicios del procedimiento, tendrá como consecuencia la nulidad de la resolución, solamente que tales omisiones o vicios afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada, ocasionando un perjuicio, ya que de lo contrario, el concepto de anulación sería fundado pero insuficiente para declarar la nulidad de la resolución administrativa impugnada, por lo que, traemos de nueva cuenta las causales que no afectan las defensas del particular de acuerdo al multicitado artículo 51 segundo párrafo.

“Para los efectos de lo dispuesto por las fracciones II y III del presente artículo, se considera que no afectan las defensas del particular ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, entre otros, los vicios siguientes:

- a) *Cuando en un citatorio no se haga mención que es para recibir una orden de visita domiciliaria, siempre que ésta se inicie con el destinatario de la orden.*
- b) *Cuando en un citatorio no se haga constar en forma circunstanciada la forma en que el notificador se cercioró que se encontraba en el domicilio correcto, siempre que la diligencia se haya efectuado en el domicilio indicado en el documento que deba notificarse.*
- c) *Cuando en la entrega del citatorio se hayan cometido vicios de procedimiento, siempre que la diligencia prevista en dicho citatorio se haya entendido directamente con el interesado o con su representante legal.*
- d) *Cuando existan irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes o documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados.*
- e) *Cuando no se dé a conocer al contribuyente visitado el resultado de una compulsa a terceros, si la resolución impugnada no se sustenta en dichos resultados.*
- f) *Cuando no se valore alguna prueba para acreditar los hechos asentados en el oficio de observaciones o en la última acta parcial, siempre que dicha prueba no sea idónea para dichos efectos.”*

De tal manera para aplicar estas causales, debemos examinar cada caso en concreto, verificando si existe afectación a las defensas del particular, y cual sería la trascendencia al sentido final de la resolución impugnada; mencionando

como ejemplo diremos que, el párrafo segundo, inciso d), del mismo artículo 51 citado, en correlación con sus fracciones II y III, manifiesta que no afectan las defensas del particular, ni trascienden al sentido de la resolución impugnada, los vicios consistentes en irregularidades en los citatorios, en las notificaciones de requerimientos de solicitudes de datos, informes, documentos, o en los propios requerimientos, siempre y cuando el particular desahogue los mismos, exhibiendo oportunamente la información y documentación solicitados, aun con lo anterior, si en este mismo acto, también hubo un vicio en la indebida o insuficiente fundamentación de la competencia de la autoridad que emite un acto administrativo, el acto deberá decretarse como nulo de manera total, toda vez que en la fracción I del propio artículo 51, se establece como causa de ilegalidad de una resolución administrativa, la incompetencia del funcionario que la haya dictado, ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución; concluyendo que, esta disposición no puede interpretarse de manera general, porque atentaría contra el principio de legalidad previsto en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3.- Al analizar la fracción IV del artículo en estudio, de manera general podemos decir que, al actualizarse los supuestos de las fracciones I y IV del artículo 51, su examen implica estudiar el fondo del asunto, por lo que, la nulidad debe ser lisa y llana, pues impide cualquier actuación posterior de la autoridad, salvo que se trate de declarar la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de una obligación, supuesto en el que la nulidad aun siendo lisa y llana, también se considera para efectos, al señalar la obligación que debe cumplir la Autoridad en favor del gobernado, en cambio, si se trata de las fracciones II, III y V del mismo numeral, que contemplan violaciones de carácter formal, la nulidad debe ser para efectos. Sin embargo, el criterio actual de los Tribunales Colegiados de Circuito, al declarar la nulidad de una resolución impugnada en el Juicio Contencioso Administrativo, cuando los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos, se apreciaron en forma equivocada, si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas, o dejaron de aplicarse las debidas disposiciones en cuanto al fondo del asunto, la anulación que impone dictarse ante la existencia de ese vicio de fondo, debe ser lisa y llana, lo que no impide a la Autoridad fiscal, cuando se trata de facultades discrecionales, solventar ese vicio con una nueva resolución, pero aclarando que, no podrá versar esta nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la sentencia le señale efectos, que le permitan volver a emitir el acto o resolución

correspondiente, de acuerdo al artículo 57, fracción inciso c) de esta misma Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo, sin embargo, en ningún caso el nuevo acto administrativo puede perjudicar más al actor que la resolución anulada.

4.- Referente a la fracción V del mismo artículo 51, estaremos hablando a lo que la doctrina reconoce como "desvío de poder", el cual se puede concebir cuando alguna autoridad al ejercer una facultad legal, teniendo como límite atender a los fines o consecuencias para los cuales fue concedida, al no actuar en concordancia con lo establecido en la ley la llevaría a cometer un desvío de poder, para lo anterior, creemos necesario traer a contexto una definición por demás acertada acerca del "desvío de poder" por parte de la Maestra María Isabel Urrutia Cárdenas, la cual dicta que es, *"un vicio del acto administrativo emanado por la autoridad legalmente capacitada para ello, que no consiguió los fines previstos en la ley, o que si ésta no los preveía, el funcionario al hacer uso de sus facultades discrecionales erró en determinar el verdadero espíritu de la ley fundamental o bien concreto no ameritaba la posición del acto dictado"*. De lo anterior se desprende que dicho vicio se refiere a las infracciones, y sucede cuando aun expresando los motivos que se tuvieron en cuenta para cuantificar la sanción, la autoridad viola la esencia de la ley mediante el ejercicio abusivo de sus facultades, con la finalidad de favorecer a la administración pública, al revestir el acto de una incorrecta formalidad, para esto, la autoridad puede emitir un nuevo acto imponiendo una nueva sanción.

Una vez analizadas las fracciones I, II, III, IV y V del numeral 51, es importante contemplar lo expresado en este mismo artículo en sus últimos párrafos, donde se establece que, el tribunal deberá examinar al existir diversas causales de ilegalidad, primero aquéllos que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, debiendo examinar de oficio, la competencia de la autoridad para obtener todos los elementos necesarios al dictar la resolución impugnada. Cuando resulte fundada la incompetencia de la autoridad y además existan agravios encaminados a controvertir el fondo del asunto, el Tribunal deberá analizarlos y si alguno de ellos resulta fundado, con base en el principio de mayor beneficio, procederá a resolver el fondo de la cuestión efectivamente planteada por el actor, pues si bien la nulidad total por incompetencia de la autoridad, dará pauta a que se declare la ineficacia del acto y no se pueda vincular a la autoridad demandada a emitir otro acto a fin de subsanar ese vicio, porque se desconoce si realmente

es competente para hacerlo, esto no impide para el que sí tenga facultades pueda ejercerlas en el momento que fijen las normas o lo estime pertinente, siempre y cuando no hayan caducado sus facultades de acuerdo a los artículos 50 segundo párrafo, 51 penúltimo y antepenúltimo párrafo y 57 fracción I inciso a) de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo; sirva de sustento la siguiente tesis transcrita a continuación:

“2000900. IV.2o.A.13 A (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Libro VIII, Mayo de 2012, Pág. 2111. SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. AUN CUANDO DECLAREN LA NULIDAD LISA Y LLANA DE LA RESOLUCIÓN IMPUGNADA POR FALTA O INDEBIDA FUNDAMENTACIÓN DE LA COMPETENCIA DE LA AUTORIDAD DEMANDADA, DEBE ANALIZARSE PONDERADA Y MOTIVADAMENTE SI ALGUNO DE LOS RESTANTES CONCEPTOS DE ANULACIÓN DE FONDO RESULTA FUNDADO Y GENERA UN MAYOR BENEFICIO AL ACTOR (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DEL 11 DE DICIEMBRE DE 2010). De la interpretación semántica del penúltimo párrafo del artículo 51 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, adicionado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, vigente a partir del día siguiente, acorde con su ratio legis abstraída de la exposición de motivos correspondiente, y conforme a los artículos 25 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que salvaguardan el derecho humano a la tutela judicial efectiva y recogen el principio pro actione, se concluye que a partir de la entrada en vigor de esa reforma, la nulidad como consecuencia de la incompetencia de la autoridad no implica ociosidad en el estudio de los demás conceptos de impugnación, pues dicho precepto privilegia un pronunciamiento de fondo, al establecer que, en esa hipótesis, cuando existan agravios encaminados a controvertirlo, es deber del tribunal analizarlos para determinar si alguno de ellos le genera un mayor beneficio al actor y procede, por ende, resolver la cuestión efectivamente planteada. Así, la indicada modificación legislativa retorna a un aspecto que ha caracterizado a las sentencias del juicio contencioso administrativo federal, consistente en el estudio preferente de las causas de anulación que se refieren al fondo, pues por razón de la evolución jurisprudencial que se advierte de las tesis P./J. 45/98, 2a./J. 52/2001 y 2a./J. 99/2007, llegó a considerarse que la nulidad, como consecuencia de la falta o indebida fundamentación de la competencia de la autoridad, si bien es cierto que se establecía en la ley para efectos, también lo es que debía ser lisa y llana, y conforme a la diversa jurisprudencia 2a./J. 9/2011, ya no podría obtenerse un mayor beneficio que ése. En tal virtud, de acuerdo con el reformado precepto, aun cuando en la sentencia se declare la nulidad lisa y llana de la resolución impugnada por falta o indebida fundamentación de la competencia de la autoridad, debe analizarse ponderada y motivadamente si alguno de los restantes conceptos de anulación de fondo resulta fundado y genera un mayor beneficio al actor, con apego a la garantía de legalidad que prevé el artículo 16 constitucional. Interpretar lo contrario, implicaría privar de efecto útil el contenido del señalado precepto, pues significaría prescindir del estudio de fondo como consecuencia inmediata de la falta de competencia detectada, cuando es lo que la disposición evita.”

Debemos agregar que el anterior criterio aplicado por los Tribunales Colegiados de Circuito, difiere con el sustentado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual en línea posteriores transcribiremos, en el sentido que para esta última, es suficiente cuando se trata de la incompetencia de la autoridad decretar la nulidad total, siendo innecesario estudiar los demás conceptos de anulación dado que no se puede tener un mayor beneficio, siendo esta tesis jurisprudencial la que deben aplicar los Tribunales Colegiados de Circuito de acuerdo al orden Jerárquico; sin embargo, estos últimos pueden argumentar que la autoridad que si es competente puede efectuar el acto, siempre y cuando no hayan caducado sus facultades.

“2a./J. 9/2011, 1 de Febrero de 2011 jurisprudencia el criterio que sustenta esta Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. LOS ARTÍCULOS 50, SEGUNDO PÁRRAFO, Y 51, PENÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY FEDERAL RELATIVA, OBLIGAN AL EXAMEN PREFERENTE DE LOS CONCEPTOS DE IMPUGNACIÓN RELACIONADOS CON LA INCOMPETENCIA DE LA AUTORIDAD, PUES DE RESULTAR FUNDADOS HACEN INNECESARIO EL ESTUDIO DE LOS RESTANTES (LEGISLACIÓN VIGENTE ANTES DE LA REFORMA DEL 10 DE DICIEMBRE DE 2010).-El artículo 50, [segundo](#) párrafo, de la [Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo](#), al disponer que cuando se hagan valer diversas causales de ilegalidad, las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa deben analizar primero las que puedan llevar a declarar la nulidad lisa y llana, implica que dichos órganos jurisdiccionales están obligados a estudiar, en primer lugar, la impugnación que se haga de la competencia de la autoridad para emitir el acto cuya nulidad se demande, incluso de oficio, en términos del penúltimo párrafo del artículo 51 del mismo ordenamiento, el cual dispone que el tribunal podrá examinar de oficio la incompetencia de la autoridad para dictar la resolución impugnada, análisis que, de llegar a resultar fundado, por haber sido impugnado o por así advertirlo oficiosamente el juzgador, conduce a la nulidad lisa y llana del acto enjuiciado, pues ese vicio, ya sea en su vertiente relacionada con la inexistencia de facultades o en la relativa a la insuficiente cita de apoyo en los preceptos legales que le brinden atribuciones a la autoridad administrativa emisora, significa que aquél carezca de valor jurídico, siendo ocioso abundar en los demás conceptos de anulación de fondo, porque no puede invalidarse un acto que ha sido legalmente destruido.”

4.5. EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO EN LA VIA SUMARIA

Este juicio tiene como objetivo implementar una justicia Fiscal y Administrativa

pronta y expedita, disminuyendo los términos de manera considerable tanto para el contribuyente como para la autoridad, no es optativo, es obligatorio cuando se impugnen resoluciones definitivas que no excedan de 5 veces la unidad de medida actualizada vigente al momento de la emisión elevada al año, tomando como base el monto del crédito principal sin accesorios. Este juicio procederá contra:

- Resoluciones definitivas, dictadas en contravención a una tesis de jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación o por el Pleno del Tribunal Federal de Justicia Administrativa sobre inconstitucionalidad de leyes donde lógicamente estas no tienen cuantía.
- Resoluciones definitivas, dictadas por Autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos que fijen en cantidad líquida un crédito fiscal.
- Resoluciones definitivas en las que únicamente se impongan multas o sanciones, y por infracción a las normas administrativas federales.
- Resoluciones definitivas, en las que se exija el pago de créditos fiscales.
- Resoluciones definitivas, que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía otorgada a favor de la federación, de organismos fiscales autónomos o de cualquier otra entidad paraestatal.
- Resoluciones definitivas, recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las resoluciones mencionadas.

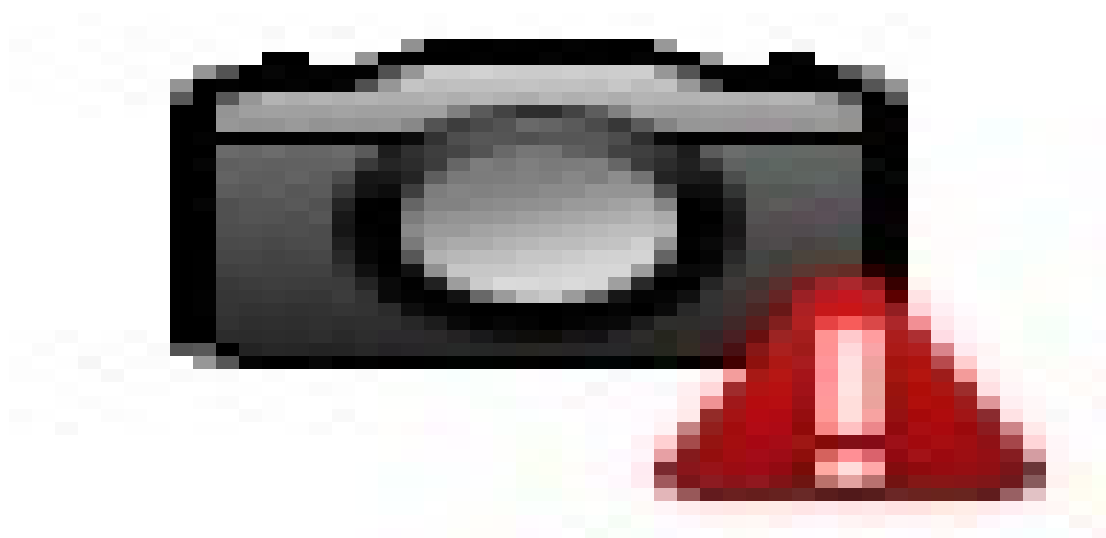
Una vez que se presente la demanda de nulidad vía sumaria por el actor, en caso de que la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa analice que no necesita realizar ningún requerimiento al promovente, el Magistrado admitirá la misma y señalará fecha para cierre de instrucción, quedando hasta esa fecha para presentar alegatos por las partes. Después de transcurrida esa fecha, el Magistrado tendrá únicamente diez días para emitir su sentencia de manera unitaria, caso contrario con el Juicio vía tradicional que lo hacen de manera colegiada.

El juicio sumario será improcedente cuando:

- o Se controvierta una regla administrativa de carácter general, de manera conjunta con alguna de las resoluciones citadas en los incisos anteriores.
- o En contra de resoluciones que impongan sanciones económicas en materia de responsabilidades administrativas de los servidores públicos.

- o En contra de resoluciones que impongan multas por infracciones a las normas en materia de propiedad intelectual.
- o Cuando se trate de resoluciones que además de imponer una multa incluyan alguna otra carga u obligación.
- o Cuando el oferente de la prueba testimonial no pueda presentar a sus testigos.

El Magistrado Instructor deberá determinar si es improcedente la vía antes de admitir a trámite la demanda, caso en el cual ordenará que se sustancie a través de la vía ordinaria, pudiendo las partes inconformarse ante tal determinación a través del recurso de reclamación, en esencia el juicio sumario se lleva igual al ordinario, solo varían los tiempos, para ilustrar esto a continuación presentamos una gráfica con las etapas del procedimiento y una tabla ilustrativa con los plazos en cada juicio para que el lector pueda comparar.



Plazos	Juicio ordinario	Juicio sumario
Presentación de la demanda	Dentro de los treinta días.	Dentro de los treinta días
Contestación de la demanda	Dentro de los 30 días después del emplazamiento	Dentro de los 15 días después de haber corrido el traslado

Ampliación de la demanda	Dentro de los 10 días después de la notificación donde se admita la contestación de la demanda	5 días siguientes a la notificación del auto que tenga por contestada la demanda
Contestación de la ampliación	Dentro de los 10 días siguientes después de la notificación de admita la demanda de ampliación	5 días siguientes después de la notificación del traslado de la ampliación
Para presentar alegatos	5 días después de la sustentación del juicio, se notificará a las partes que tienen 5 días para presentar alegatos	Antes de la fecha señalada para el cierre de instrucción se notificará a las partes que tienen 3 días para presentar alegatos
Cierre de instrucción	Al vencer el plazo de los 5 días para presentar alegatos	Máximo 60 días después de admitir la demanda, en caso de estar el expediente debidamente integrado caso contrario se ampliará a un máximo de 10 días.
Dictar sentencia	Dentro de los 45 días siguientes al cierre de instrucción	Dentro de los 10 días siguientes al cierre de instrucción
Para interponer los incidentes de notificaciones nulas. recusación de magistrados o peritos	Dentro de los 5 días siguientes a la notificación de la resolución. Dentro de los 5 días siguientes a la notificación del acuerdo a través del cual se le designe.	Dentro de los 3 días siguientes a la notificación del acuerdo a través del cual se le designe el perito, la contraparte tendrá igual termino para contestar la vista.
Recurso de reclamación	10 días siguientes a la notificación de la resolución y se darán 5 días para que conteste la contraparte Dentro de los 5 días siguientes a la notificación respectiva cuando la resolución niegue medidas cautelares. 5 días para su contestación de la contraparte y 5 días para emitir una nueva resolución.	5 días siguientes a la notificación de la resolución. Dentro de los 5 días siguientes a la notificación respectiva cuando la resolución niegue medidas cautelares. 3 días para su contestación de la contraparte y 3 días para emitir una nueva resolución.

4.6. JUICIO EN LINEA

Se encuentra establecido en el capítulo X de la misma ley Federal del Proceso Contencioso Administrativo, abarcando los artículos 58-A hasta el 58-S, donde se establece que el Juicio Contencioso Administrativo Federal, ya sea el ordinario o el sumario se puede promover, sustanciar y resolver por este medio, por lo que se debe señalar de manera expresa el correo electrónico.

Para lo anterior es necesario acudir a las oficinas del Tribunal Regional que corresponda, y mediante una solicitud tramitar una clave de usuario y contraseña, en caso de tramitar el juicio a terceros se deberá tener poder de representación, o se puede abrir una cuenta para cada afectado, tramitando dicho juicio por derecho propio del gobernado o por un representante en caso de persona moral, y otorgar un poder en el mismo juicio para que el defensor pueda presentar, recibir y desahogar pruebas, que sería más tiempo el abrir una cuenta a cada afectado, pues implicaría acudir físicamente el actor a realizar el trámite, o bien otorgar un poder de representación para que un tercero lo realice en su nombre.

Todo se deberá presentar por archivos “PDF”, y se creará un expediente electrónico para cada demanda en particular, la autoridad requerida en caso de pruebas testimoniales desahogara esta mediante videollamada, es necesario tener actualizada la firma electrónica otorgada por Sistema de Administración Tributaria para la firma de los documentos.

Para todos los tramites, se recibirá un acuse de recibo donde conste la fecha de presentación, llamado minuta la cual deberá expedirla el actuario, así como de las notificaciones, además se deberá expresar en la presentación de pruebas bajo protesta de decir verdad, la naturaleza de estas, si el documento escaneado o digital corresponde a una copia simple, certificada u original, además de expresar si contiene o no firma autógrafa.

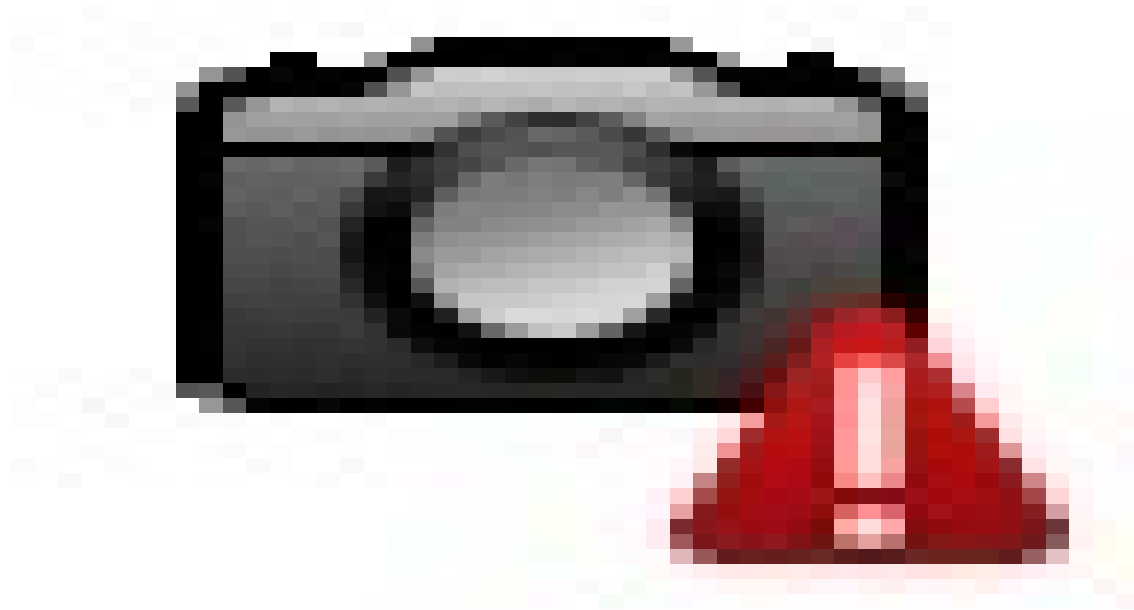
Se tendrá como legalmente practicada la notificación, cuando el Sistema de Justicia en Línea del Tribunal genere el acuse de recibo electrónico, donde conste la fecha y hora en que la o las partes notificadas ingresaron al Expediente Electrónico, lo que deberá suceder dentro del plazo de tres días hábiles siguientes a la fecha de envío de dicho aviso a la dirección de correo electrónico de la o las partes a notificar; son hábiles las 24 horas de los días en que se encuentren abiertas al público las Oficinas de las Salas del Tribunal.

Para la presentación y trámite de los Recursos de Revisión y Juicios de Amparo que se promuevan contra las actuaciones y resoluciones derivadas, no procederá el Juicio en Línea, el Secretario General de Acuerdos del Tribunal, los Secretarios Adjuntos de Sección y los Secretarios de Acuerdos de la Sala Superior y de las Salas Regionales según corresponda, deberán imprimir el archivo del expediente electrónico, y certificar las constancias del juicio que deban ser remitidos a los Juzgados de Distrito y Tribunales Colegiados de

Circuito, para tramitar el Amparo Directo. Con la intención de ilustrar lo anterior a continuación mostraremos una demanda interpuesta por la vía sumaria en este juicio en línea.

Es importante mencionar que para este juicio se recomienda utilizar el internet explorer, toda vez que el google chrome o cualquier otro navegador puede tener incompatibilidad con el Java, siendo esta herramienta necesaria para poder acceder al portal, aclarado lo anterior proseguimos a mostrar los pasos para la presentación de una demanda por este medio electrónico.

- a) Ingresar a la página <http://www.tfjfa.gob.mx/> y en seguida entrar a "juicio en línea".



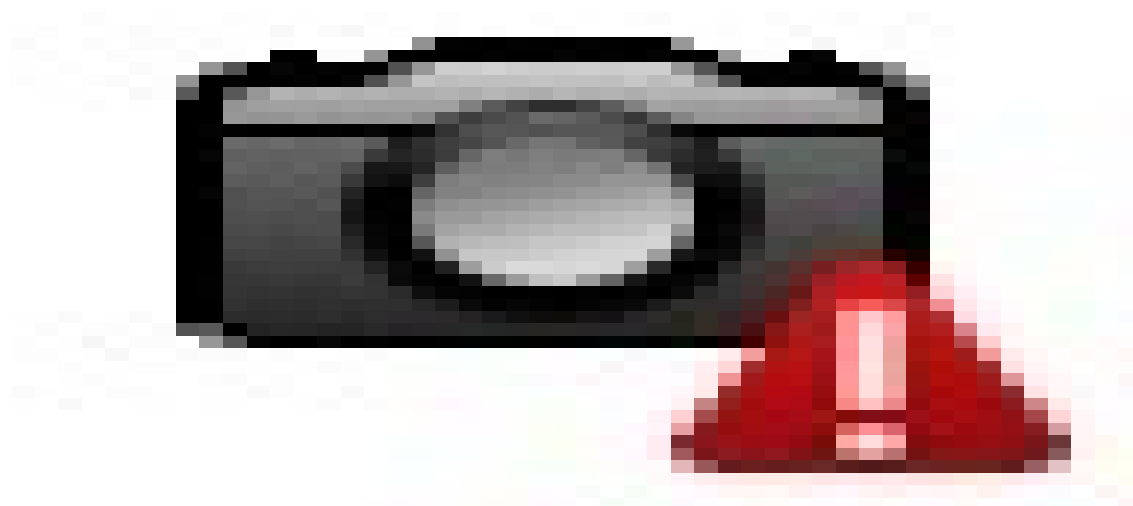
- b) En seguida nos remitirá a la siguiente página, donde podremos tener acceso presionando el botón que se encuentra en la parte inferior derecha de la misma.



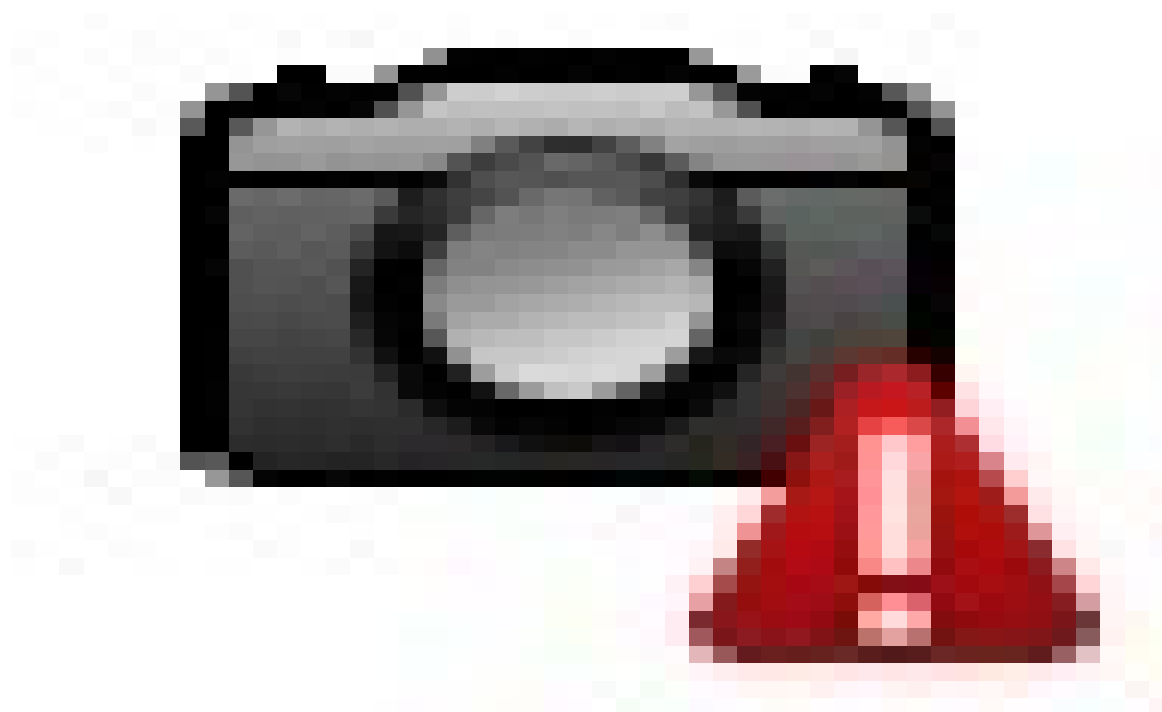
- c) Al realizar lo anterior, nos vinculara a la siguiente página, donde se notara que aún contiene el título de “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa” debiendo ser Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Nos aparecerá una advertencia de seguridad la cual ejecutaremos, y enseguida ingresaremos nuestro usuario y contraseña.



- d) Ingresaremos para registrar la demanda.



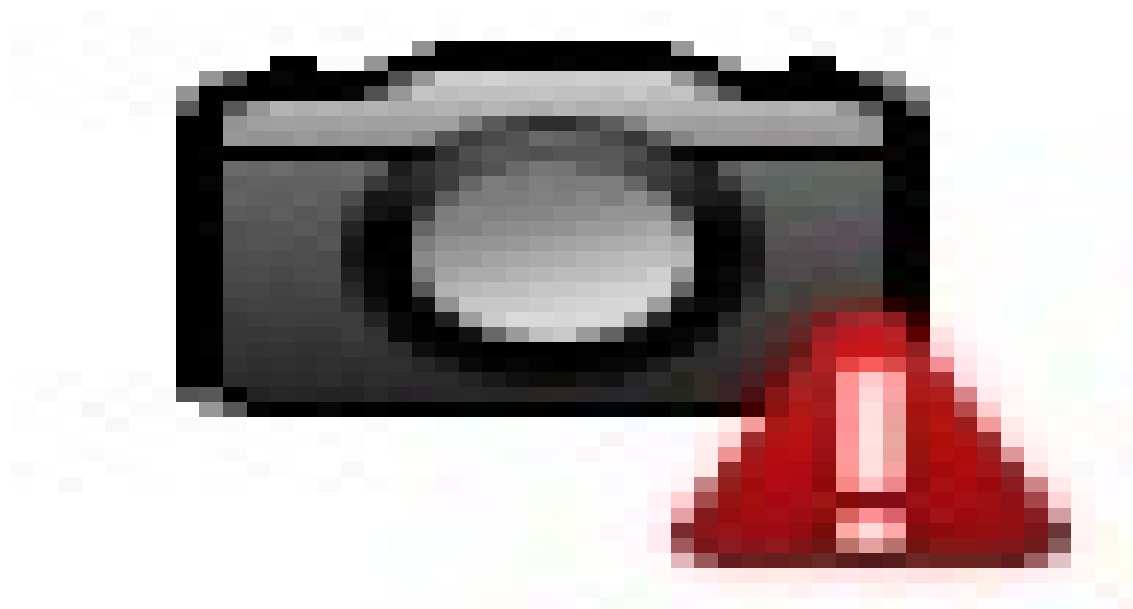
e) Ingresaremos para presentar dicha demanda



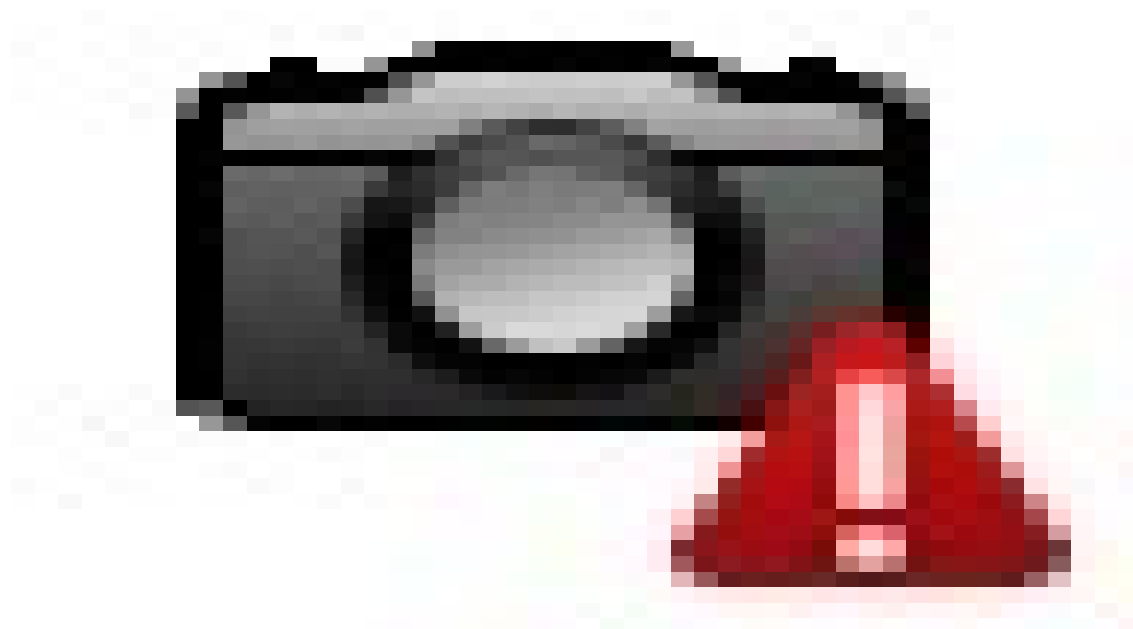
f) Posteriormente ingresamos los datos de la demandante y su representante legal.



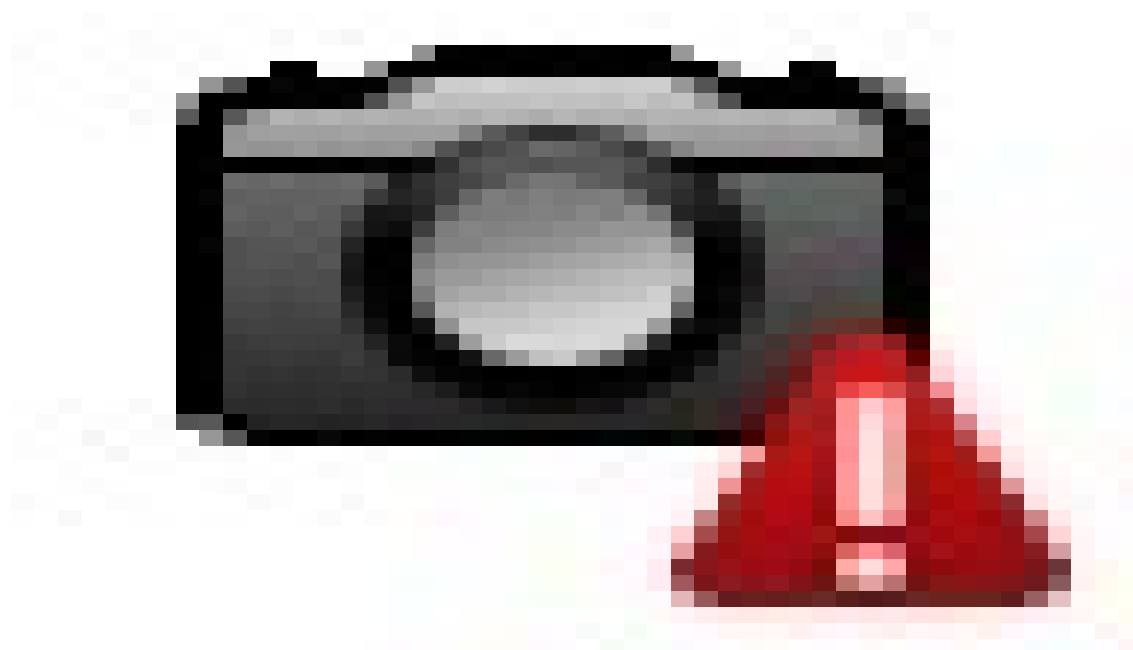
g) Se registra la demanda presionado el botón de agregar



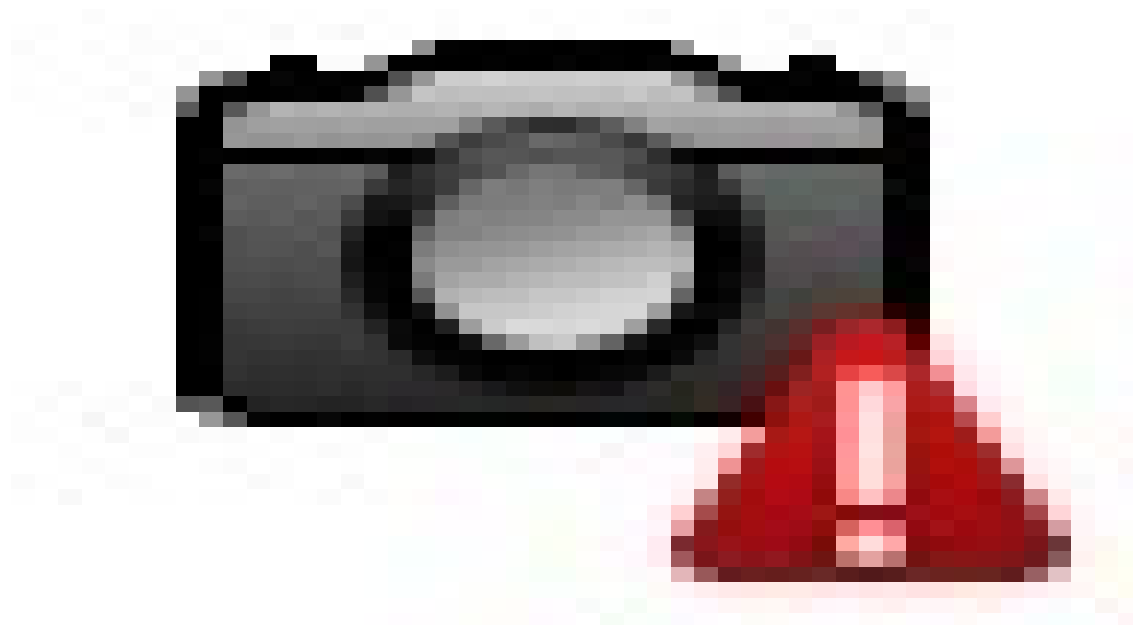
h) Ingresamos el domicilio y correo del demandante.



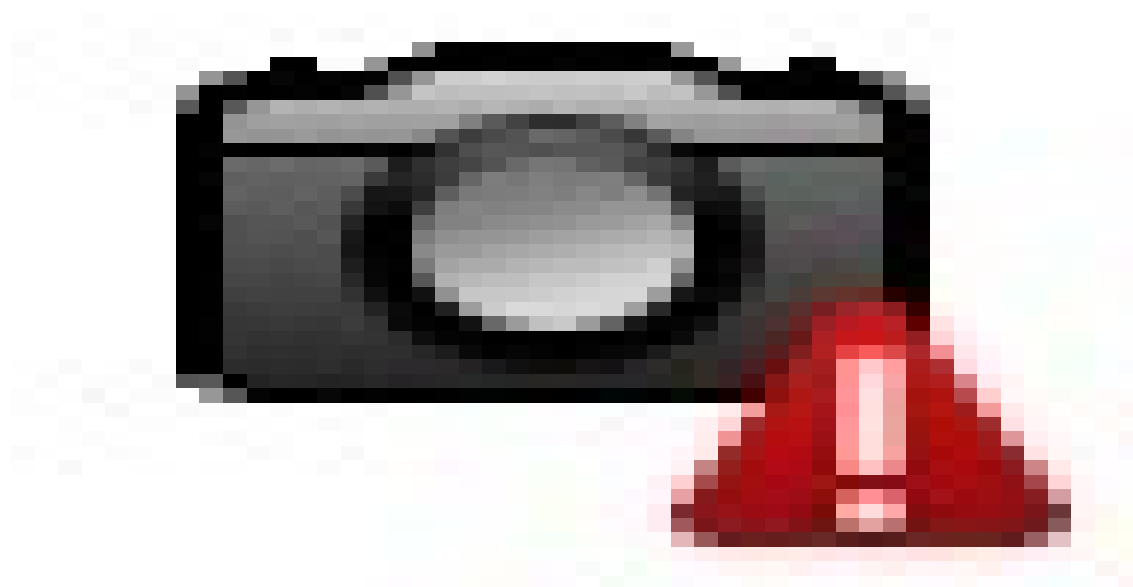
i) Proporcionamos los datos del acto reclamado.



j) Generales de la autoridad demandada.

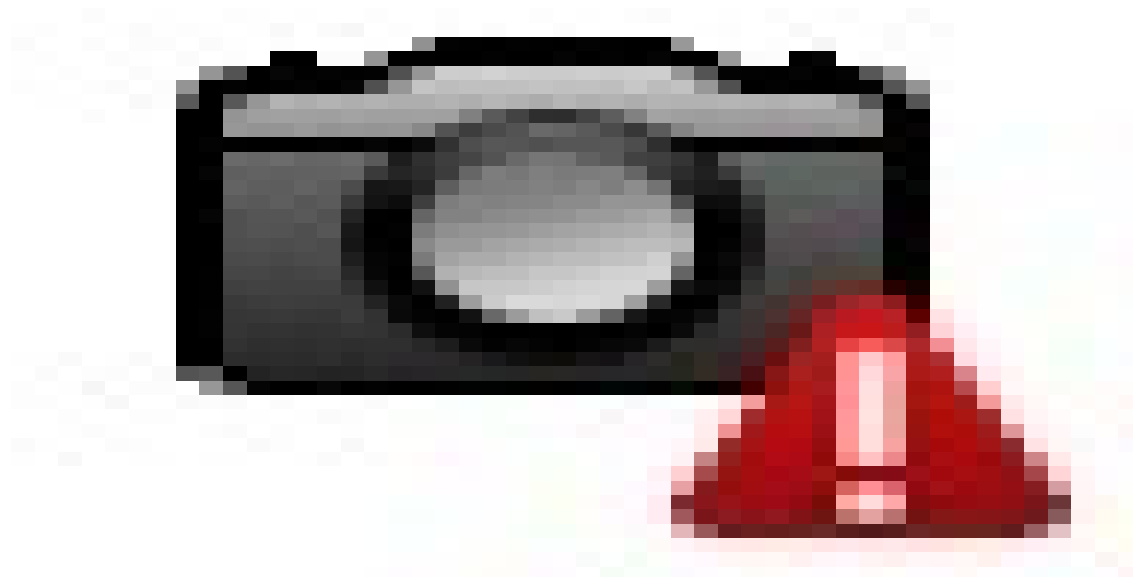


k) Registrar a un autorizado para promover, consultar y notificarse.

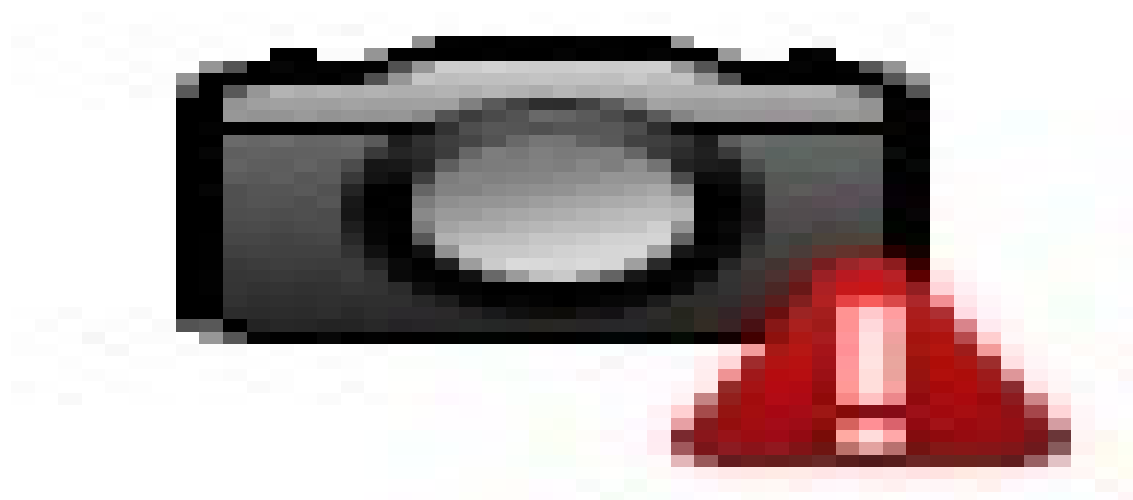


l) Capturar los datos del tercer interesado si existiera.

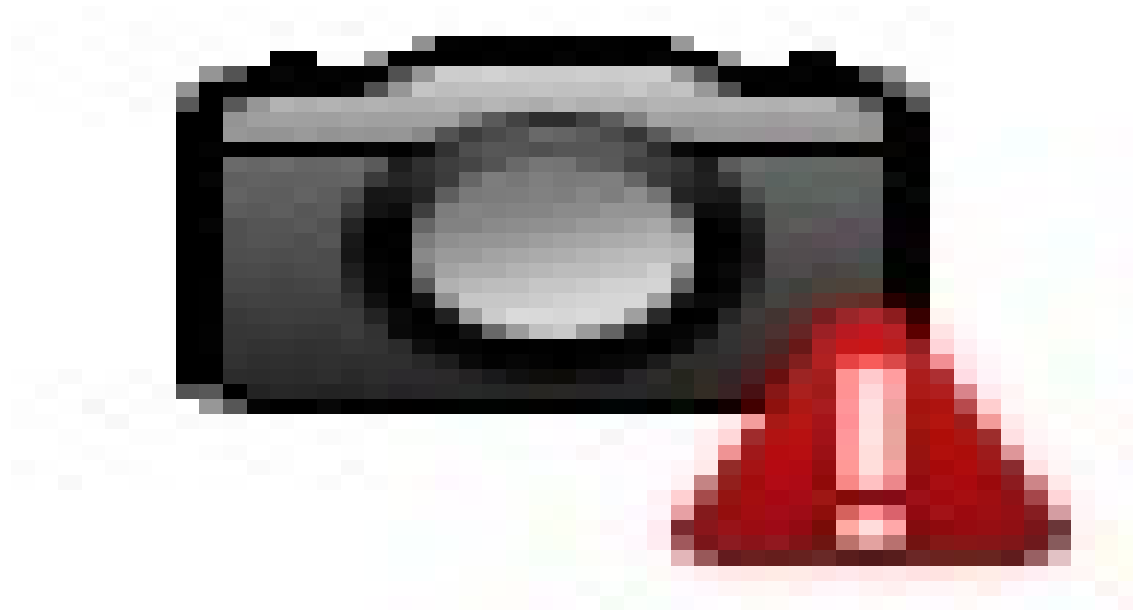
"***** DEMO - www.ebook-converter.com *****"



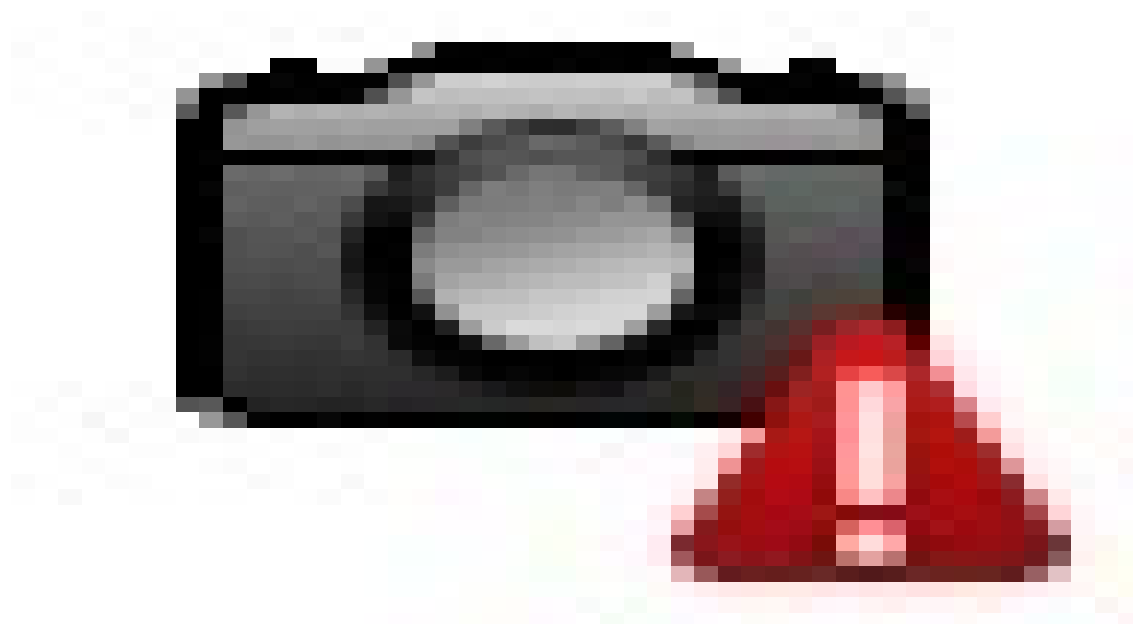
m) Anexar la demanda.



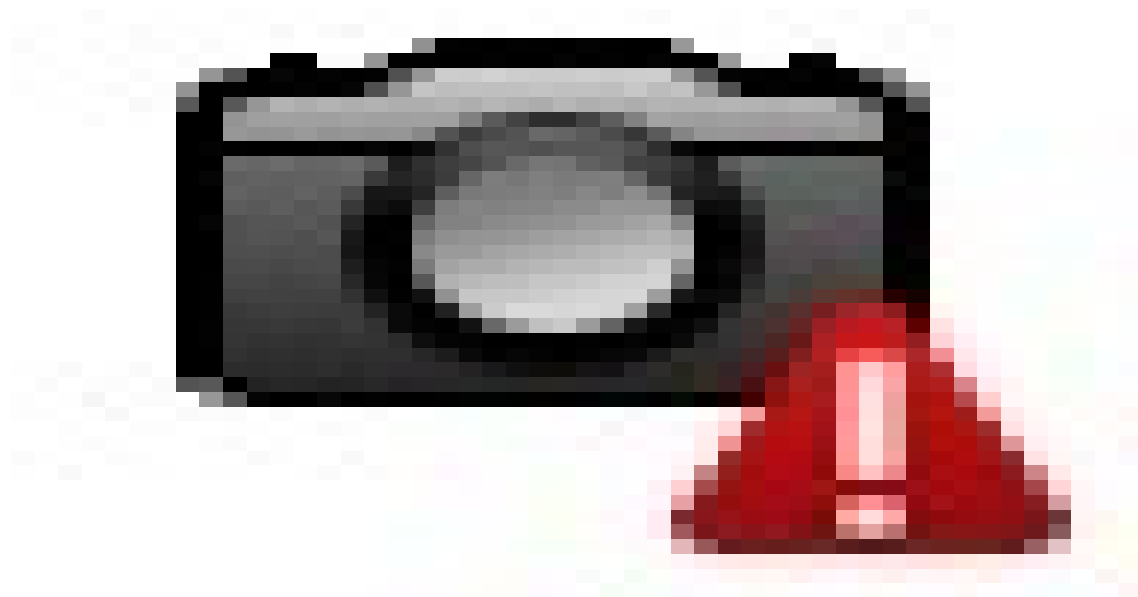
n) Firmar la demanda de manera electrónica.



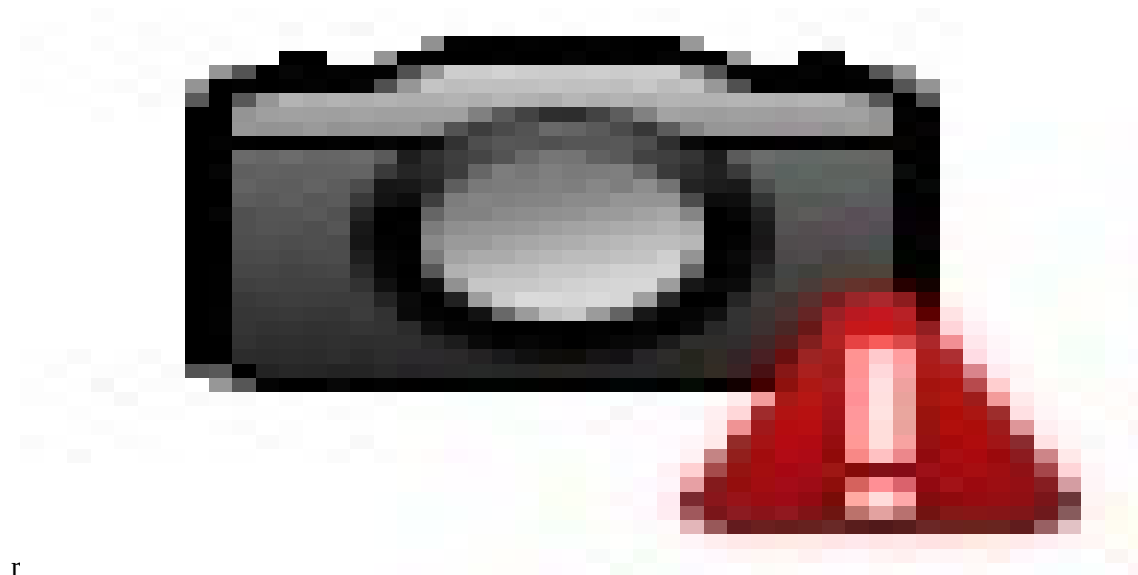
o) Verificar la firma.



p) Nos mostrara una pantalla donde aceptara la validación de la firma.

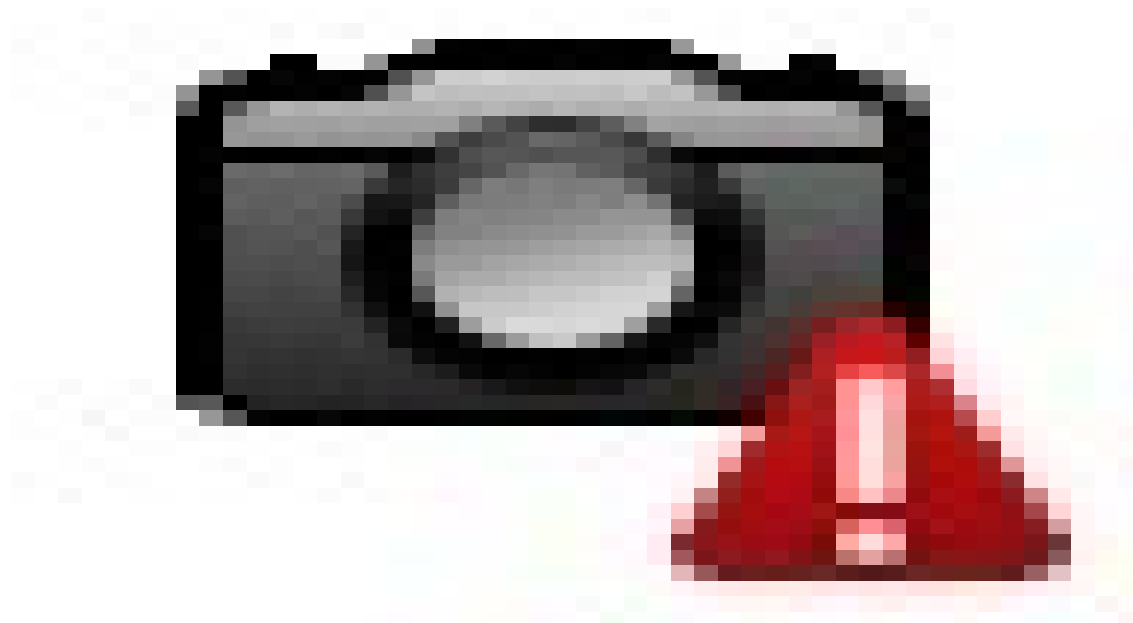


q) Enseguida el sistema procederá a cargar los documentos.



r

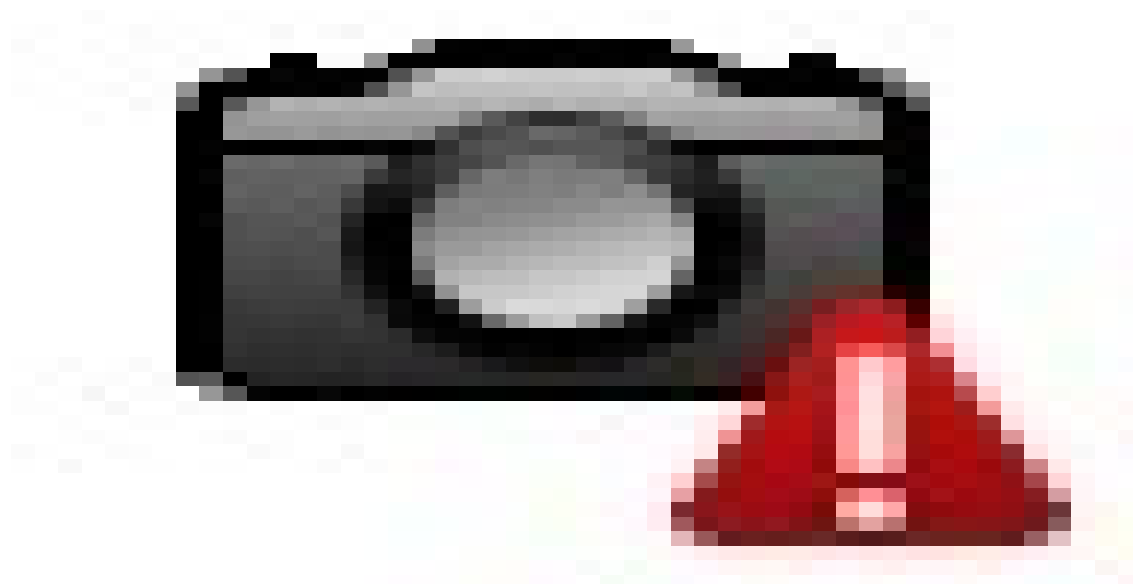
r) Nos mostrara la pantalla donde conste la constancia de que el documento se encuentra firmado.



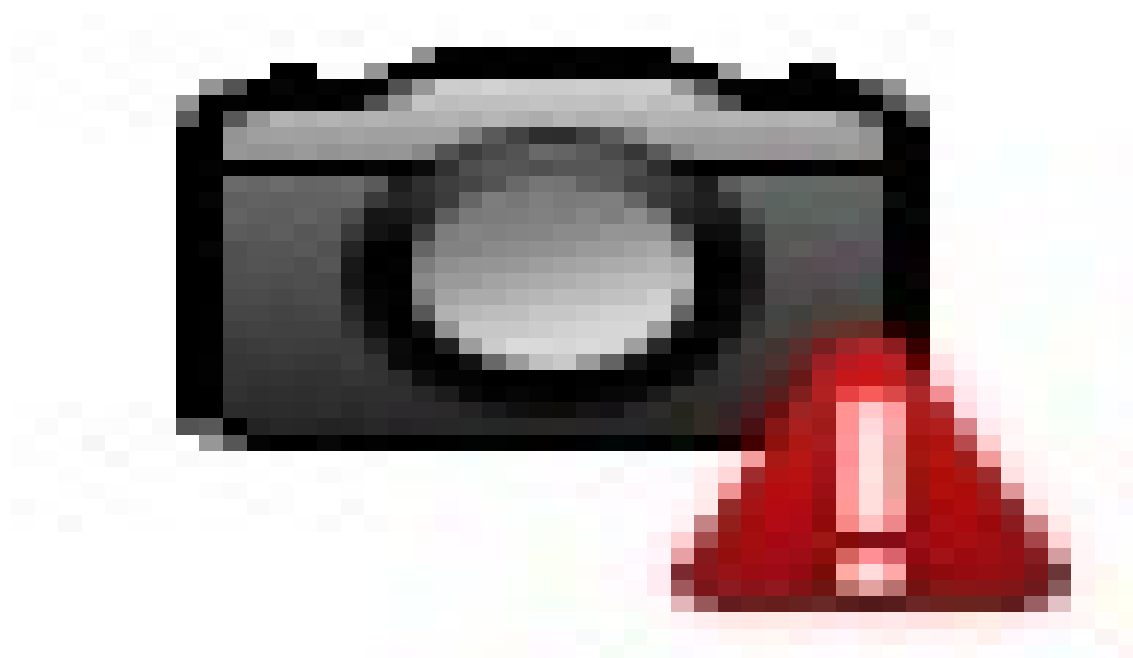
s) Bajamos y guardamos la constancia.



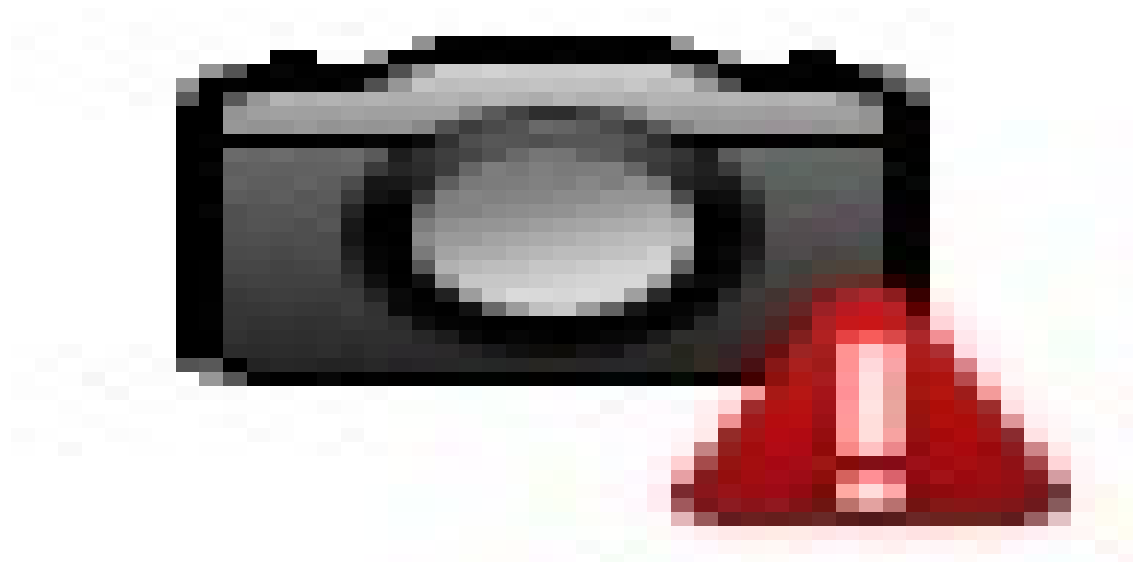
t) Volvemos a la pantalla anterior donde nos muestra la demanda cargada.



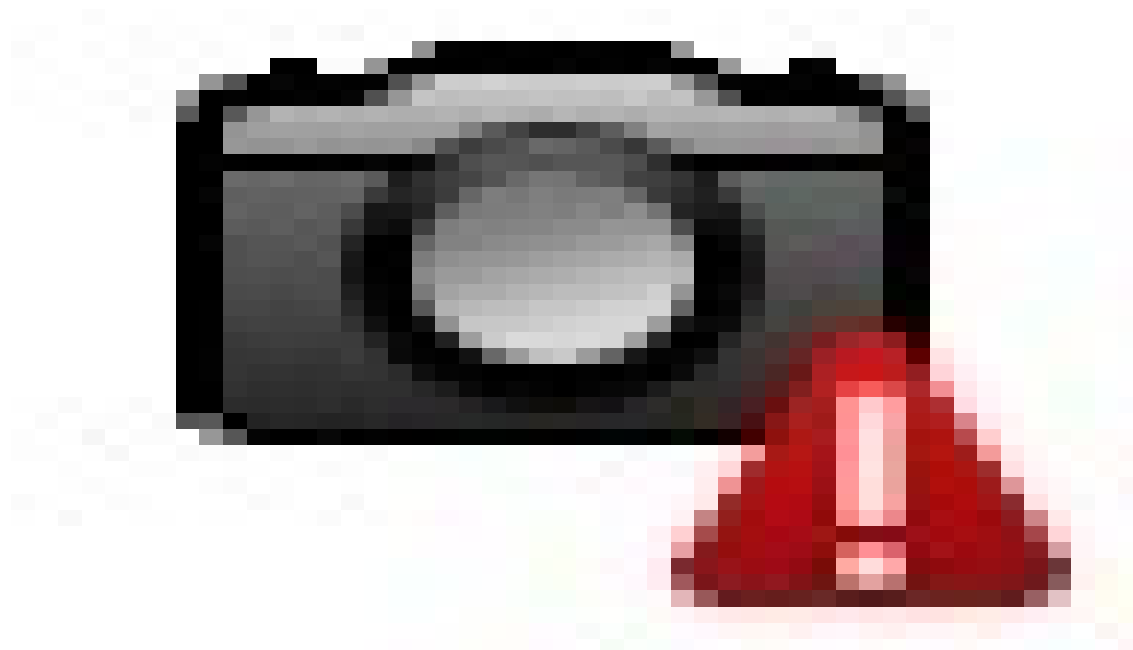
u) Adjuntamos los documentos que anexaremos como pruebas.



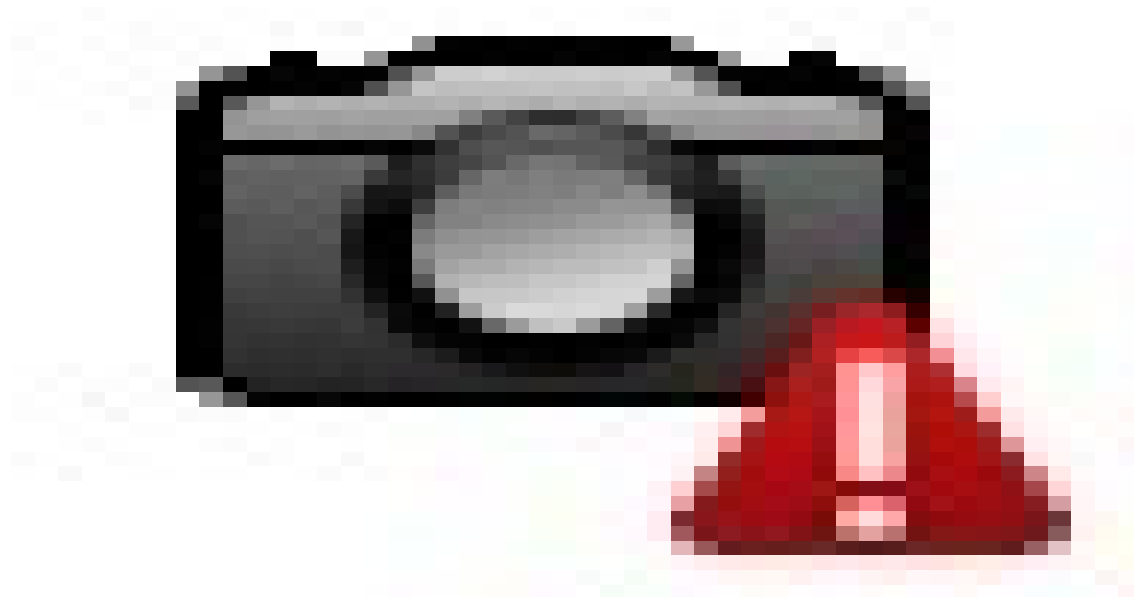
v) Una vez adjuntados presionamos el botón “siguiente” para cargar los documentos.



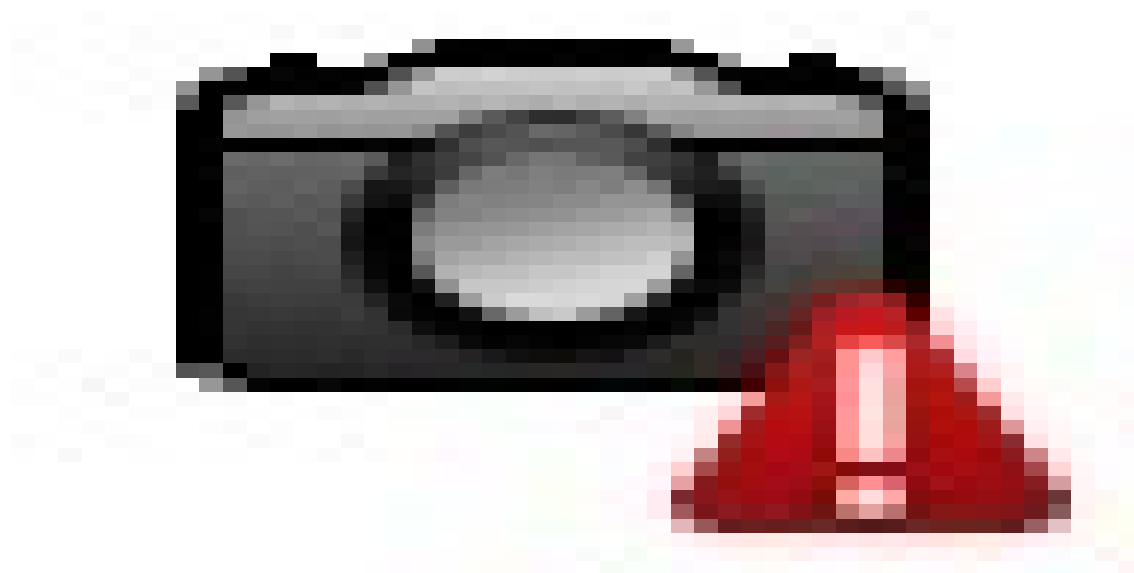
w) Validamos los documentos.



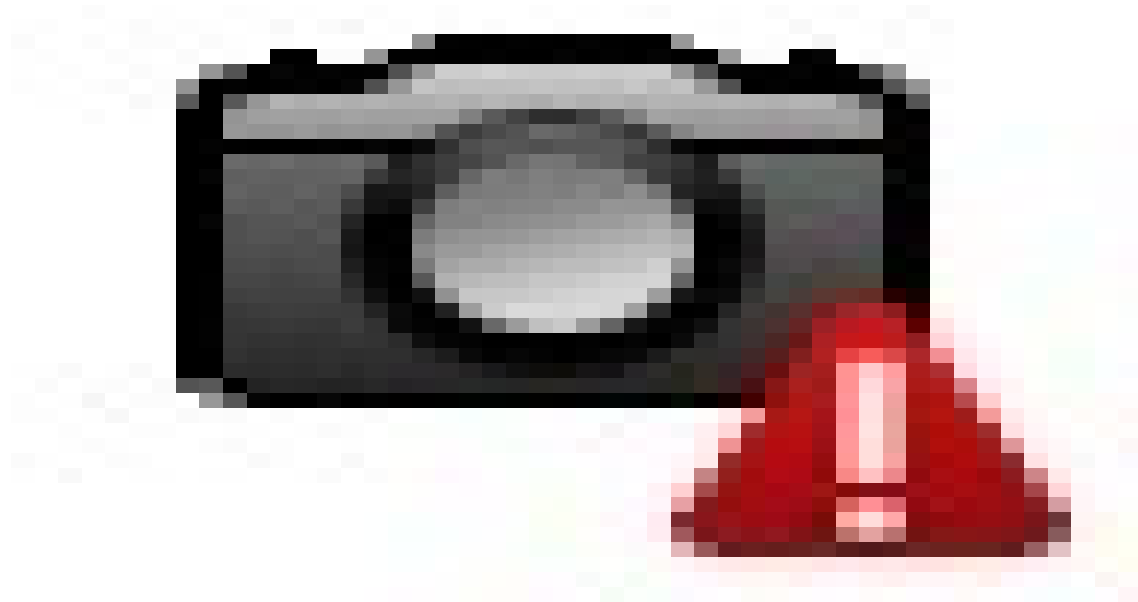
x) Los firmamos y aceptamos.



y) Esperamos a que cargue los documentos.



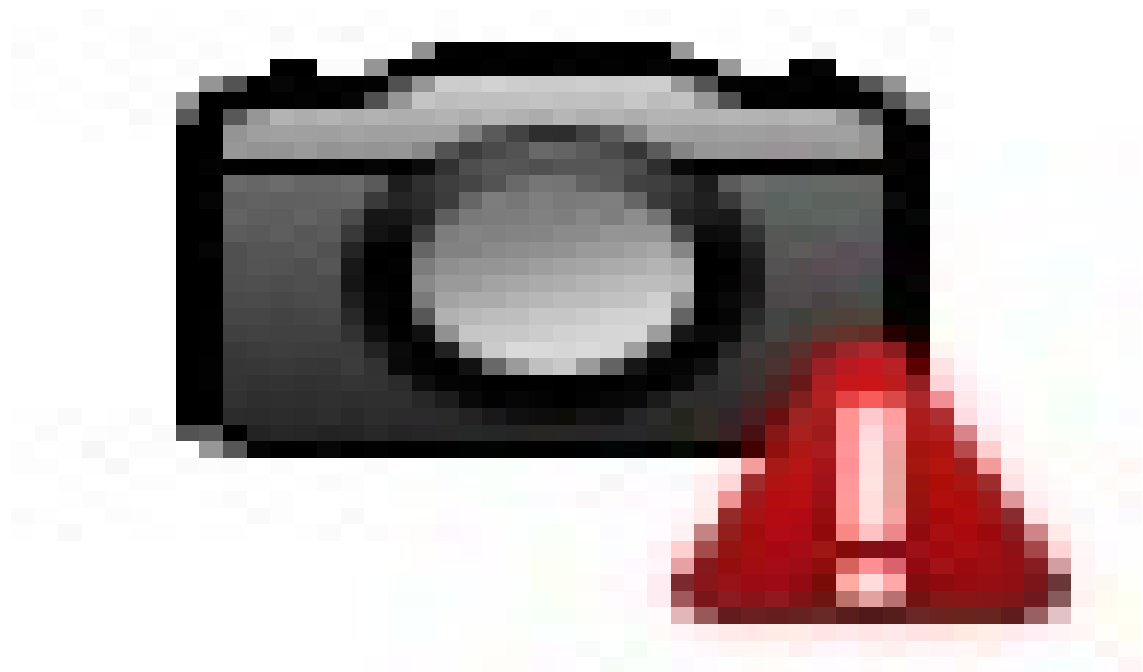
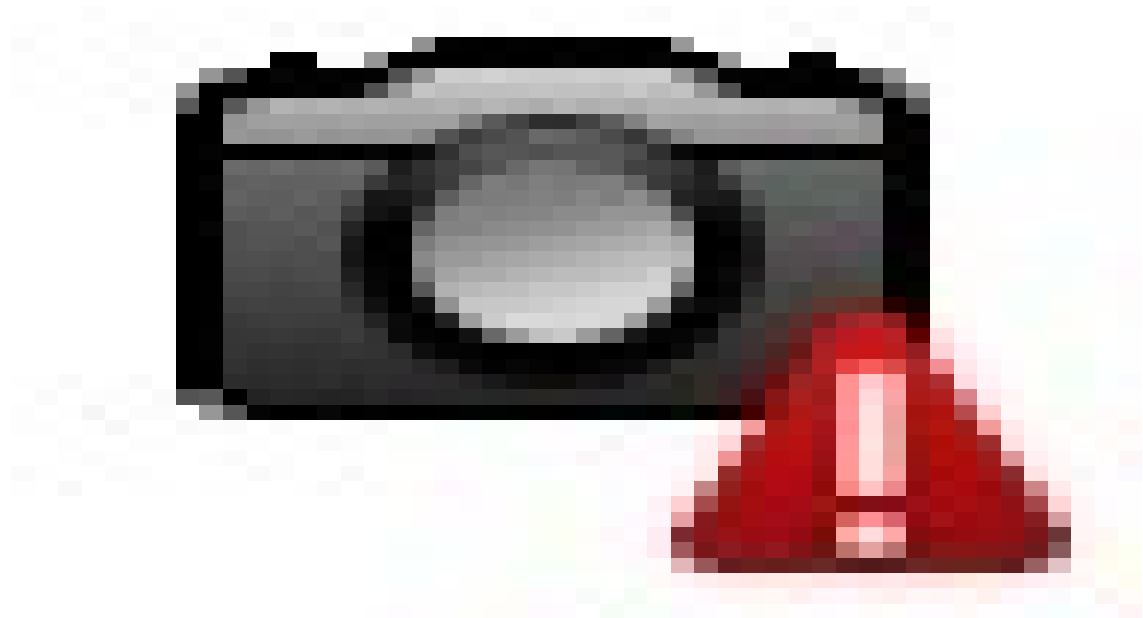
z) Nos mostrara un resumen del proceso en ese momento presionamos el botón de salir.

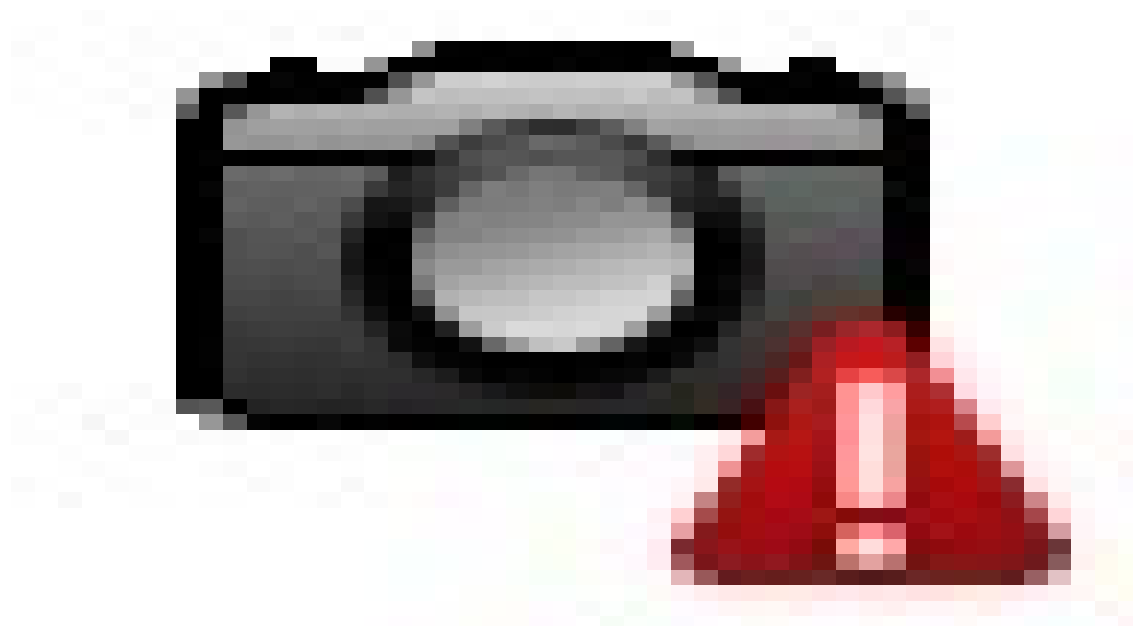
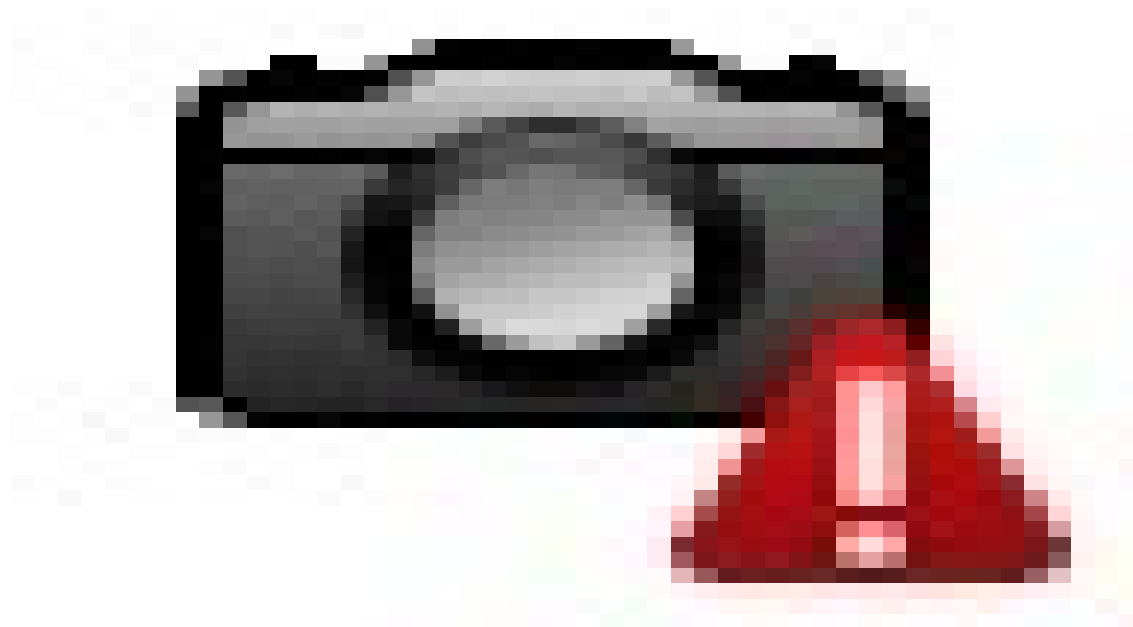


aa) Nos mostrara una pantalla donde debemos establecer si presentaremos pruebas no documentales.

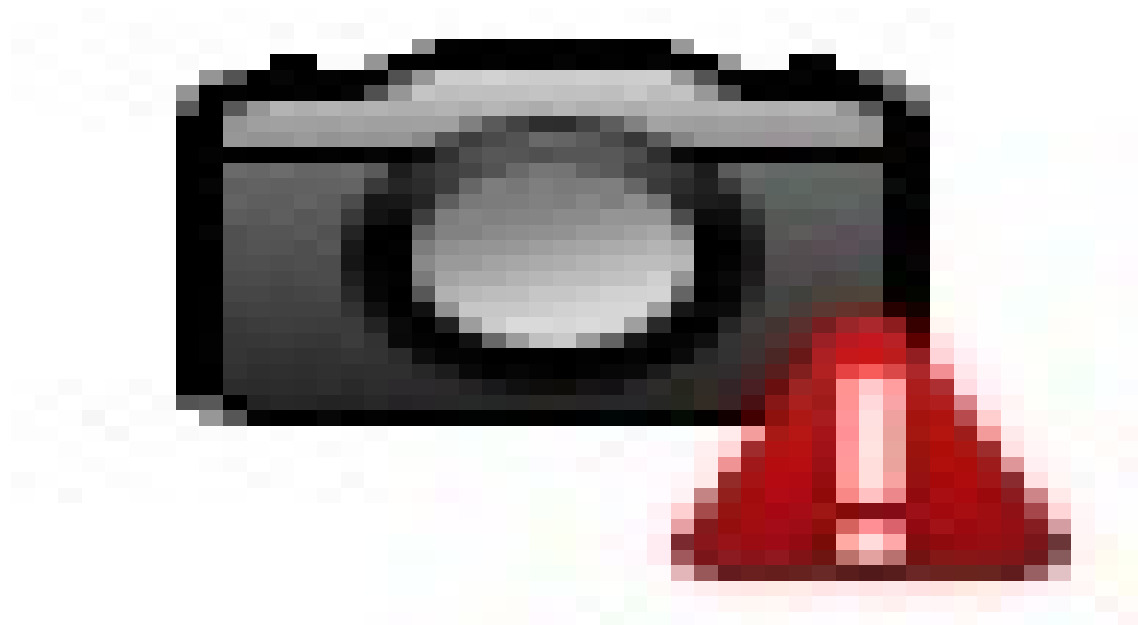


ab) Nos mostrara un resumen del contenido a enviar, si es correcto aceptamos.

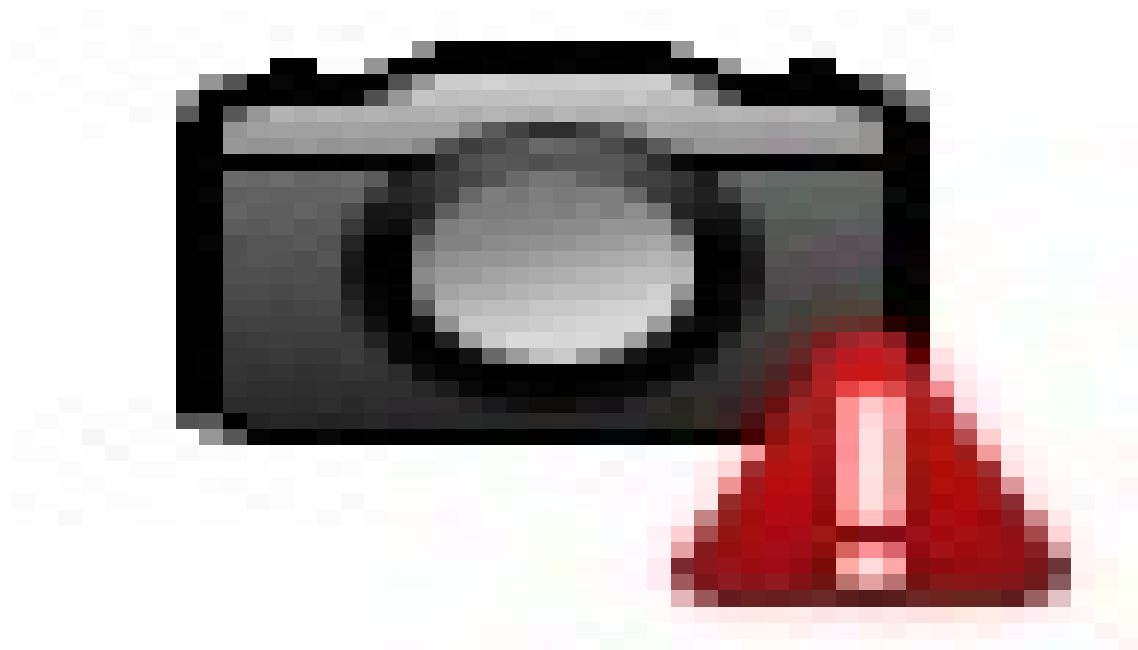


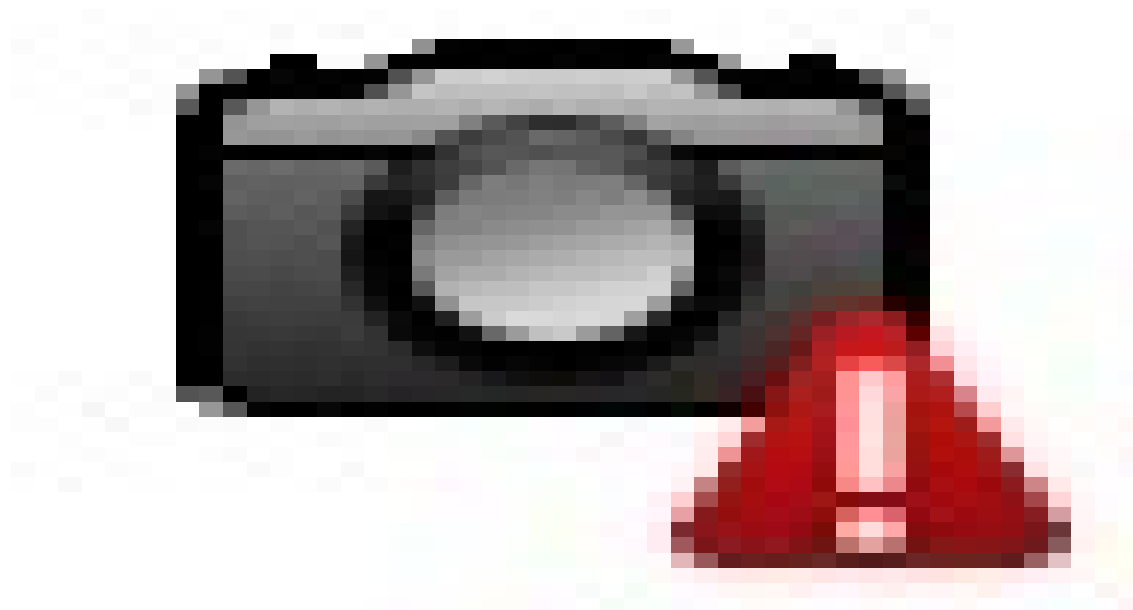


ac) Esperamos a que se envíen los archivos.

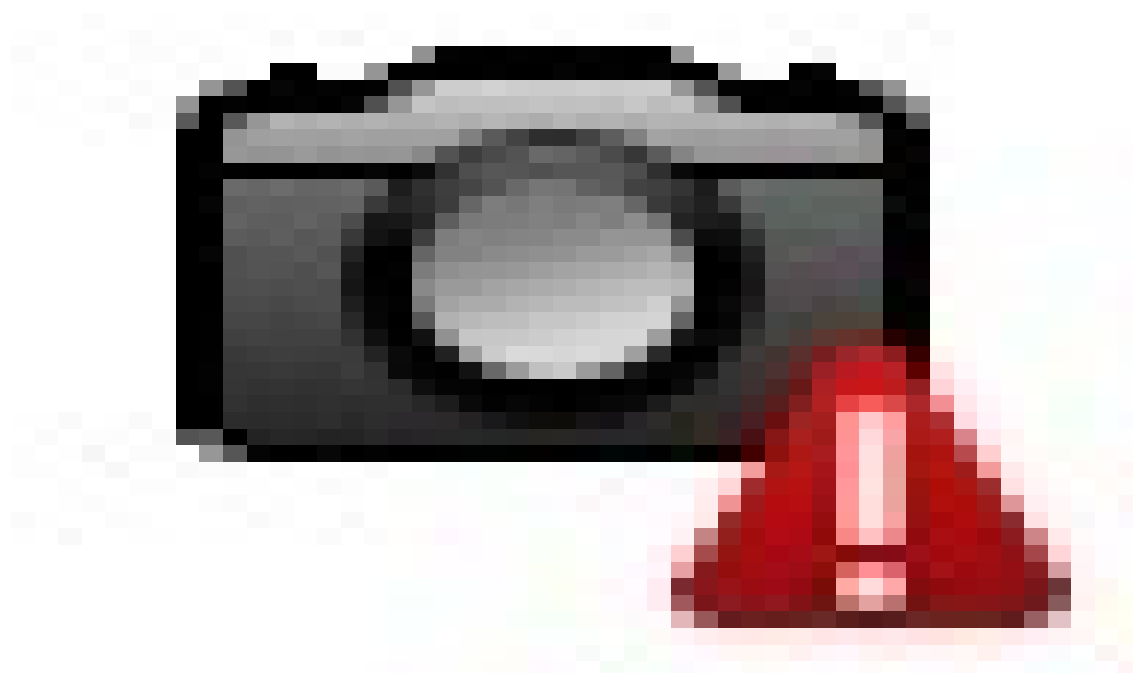


ad) Acto seguido nos muestra la cadena de la demanda enviada, enseguida se oprime el botón de salir.





ae) Por último, bajamos y guardamos el acuse de recibido de la demanda.



4.7. JUICIO DE RESOLUCIÓN EXCLUSIVA DE FONDO.

El pasado 21 de enero de 2017, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y del Código Fiscal de la Federación, donde nace un nuevo juicio que se tramitara y sustanciara ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, a través de tres salas regionales especializadas en materia de este juicio denominado de resolución exclusiva de fondo, sumándose a los tres juicios ya existentes e identificados en la ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo como el Juicio Contencioso Administrativo normal, el Juicio Sumario y el Juicio en Línea.

El fundamento de este nuevo juicio lo encontramos en los Artículos del 58-16 al 58-29 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, su particularidad consiste en que únicamente se analizarán aspectos del fondo de las controversias, sin dirimir aspectos formales, acorde a la esencia de este nuevo juicio establecida en la exposición de motivos que en su parte fundamental el ejecutivo establece que, *“...la materia contenciosa administrativa federal, no escapa a la dinámica de pronunciamiento de resoluciones formales ocasionadas no sólo por la costumbre procesalista que caracteriza la defensa legal en nuestro sistema judicial, sino también por la incorporación de formalismos procesales que han tenido como consecuencia que, en diversas ocasiones, se tengan que resolver cuestiones formales en primer término”*. En dicha iniciativa, se deja muy en claro el objetivo a lograr con el juicio de resolución exclusiva de fondo, al argumentar de nueva cuenta en la misma iniciativa que este nuevo modelo, *“tiene como premisa fundamental fortalecer la definición judicial del fondo de la controversia sujeta al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en el que tanto el actor como la autoridad demandada solo puedan alegar, justamente, cuestiones relativas al fondo, respecto de la existencia misma de la obligación fiscal y dentro de un procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad”*.

Su tramitación es opcional y a petición del actor, es procedente cuando se determinen obligaciones a cargo del contribuyente, donde únicamente se harán valer conceptos de impugnación de fondo, referidos al sujeto, objeto, base, tarifa

o tasa de la contribución, obviando las violaciones formales, este Juicio se presenta ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución a impugnar, tomando de manera supletoria el artículo 13 fracción I de la misma Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, es procedente en contra de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación en la revisión de gabinete, visitas domiciliarias y revisiones electrónicas, y la cuantía del crédito fiscal en controversia, debe ser mayor a doscientas veces la unidad de medida y actualización elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución emitida. La contestación a esta demanda se deberá efectuar dentro de los 30 días siguientes a su notificación, de acuerdo con el artículo 19 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, utilizándolo de manera supletoria.

La demanda deberá contener:

- I. Nombre y domicilio del demandante y para recibir notificaciones, además de un correo electrónico, y personas que lo representaran, si es el caso.
- II. Se debe manifestar que se opta por el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo.
- III. La resolución que se impugna, donde se mencionen los agravios que se hagan valer en cuanto al fondo del asunto
- IV. Los demandados
- V. Los hechos que originan la demanda, especificando si esta deriva de la forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados, la interpretación o aplicación de las normas involucradas, los efectos que se atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de los requisitos formales, o de procedimiento que impactan o trasciendan al fondo de la controversia, o si cualquiera de los supuestos anteriores es coincidente.
- VI. Las pruebas ofrecidas.
- VII. Los conceptos de impugnación de fondo y el señalamiento de la propuesta de la controversia.
- VIII. Nombre y domicilio del tercero interesado.
- IX. Las peticiones.

Es conveniente observar en la fracción VII, que la esencia del juicio consiste en

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

formular conceptos de impugnación que tengan por objeto resolver el fondo de la controversia, aunque esta se encuentre motivada en el incumplimiento total o parcial de requisitos exclusivamente formales o de procedimiento, establecidos en las disposiciones jurídicas aplicables, siempre y cuando que se acredite que no se produjo omisión en el pago de contribuciones. En esta misma fracción el actor debe realizar una propuesta de arreglo del juicio, y la autoridad al contestar la demanda o en la ampliación de esta, deberá señalar si coincide o no con la propuesta, expresando su postura, para posteriormente el Magistrado Instructor, citar a las partes para audiencia de fijación del litigio, cuyo desahogo habrá de regirse por el principio de oralidad. La ampliación y contestación de la demanda, se debe interponer en un plazo no mayor a 10 días después de su notificación, y la ampliación solo procederá cuando en la contestación de la demanda se introduzcan cuestiones no conocidas por el actor (Artículo 17, fracción IV de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo).

El artículo 58-17 declara que el concepto de impugnación de fondo es aquel argumento, cuyo objeto sea resolver exclusivamente sobre el fondo de la controversia, entendiéndose entre otros como ya lo mencionamos, aquellos que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones en pugna, cuando se pretendan controvertir alguno de los siguientes supuestos:

1. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como consecuencia de incumplimiento de las obligaciones revisadas;
2. La aplicación o interpretación de las normas involucradas;
3. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan al fondo de la controversia;
4. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en los puntos anteriores.

Debemos tener en claro que esta demanda para ser admitida, cuando el contribuyente hubiere interpuesto un recurso administrativo, éste último no debió ser haber sido desechado, sobreseído o se tuviera por no presentado, deduciendo que es necesario que la autoridad haya efectuado un pronunciamiento de fondo respecto de la controversia, y que esta sea notificada legalmente, caso contrario estaríamos en una situación de formalidad, y la misma ley en comento en su artículo 59-19, advierte que si el Magistrado,

conoce que los conceptos de impugnación planteados, incluyen argumentos de forma o de procedimiento, éstos se tendrán por no formulados y sólo se atenderán a los argumentos que versen sobre el fondo de la controversia, toda vez que si la demanda versa sobre asuntos de forma o procedimiento, se enviara de manera automática por parte del Magistrado a la oficialía de partes para que se ingrese como juicio en la vía tradicional, tomándose como presentada en la fecha de presentación de la demanda.

Se deberá adjuntar al escrito de demanda el documento que contenga el acto impugnado y su constancia de notificación, las pruebas que se ofrezcan, incluyendo el dictamen pericial que, en su caso se ofrezca, teniendo 5 días para subsanar alguna omisión, el Magistrado Instructor en caso de considerarlo necesario, podrá citar a los peritos que rindieron los dictámenes, a fin de que en una audiencia especial oral estos puedan responder las dudas o cuestionamientos este les formule.

Uno de los beneficios al utilizar el juicio de resolución exclusiva de fondo es que el magistrado instructor ordenará suspender de plano la ejecución del acto impugnado, sin necesidad de que el demandante garantice el interés fiscal, medida cautelar que surtirá sus efectos hasta que se dicte la resolución que ponga fin al juicio exclusivo de fondo, en caso de que se deseche la demanda se podrá interponer el recurso de reclamación dentro de los cinco días siguientes a su notificación.

En el artículo 58-23 de la ley en cita, se dispone que si durante la tramitación del juicio, alguna de las partes solicita una audiencia privada con el Magistrado Instructor o con alguno de los Magistrados de la Sala Especializada, ésta deberá celebrarse invariablemente con la presencia de su contraparte.

Recibida la contestación de la demanda y, en su caso, la contestación a la ampliación de la misma, el Magistrado Instructor citará a las partes para audiencia de fijación de litis, la que se desahogará sin excepción de manera oral, dentro de los veinte días siguientes a la recepción de la contestación respectiva y atendiendo el principio de celeridad, se dispone en el artículo 58-22 que el Magistrado Instructor expondrá de forma breve en qué consiste la controversia planteada por las partes, y la regulación del tiempo que tengan las partes para exponer los motivos que a derecho estimen pertinentes, cuando alguna de las partes no acuda a la audiencia se entenderá que consiente los términos en que

quedó fijada la litis por el Magistrado Instructor, precluyendo su derecho para formular cualquier alegato posterior en el juicio, ya sea en forma verbal o escrita.

La Pruebas admitidas en el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo serán únicamente las que hubieren sido ofrecidas y exhibidas en:

- a) El procedimiento de comprobación del que derive el acto impugnado.
- b) El procedimiento de Acuerdos Conclusivos regulado en los artículos 69-C al 69-H del Código Fiscal de la Federación.
- c) El Recurso Administrativo correspondiente.

Una vez celebrada la audiencia de fijación de litis, desahogadas las pruebas y formulado los alegatos, quedará cerrada la instrucción, sin que medie declaración expresa de la Sala Especializada, y la sentencia se pronunciará dentro de los cuarenta y cinco días siguientes, después de cerrada la instrucción en el juicio; para esto, el Magistrado Instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los treinta días siguientes al cierre de dicha instrucción.

En apego al artículo 58-27 la sentencia definitiva de la sala que tuvo conocimiento del Juicio podrá, declarar la nulidad de la resolución exclusiva de fondo cuando.

- I. Los hechos u omisiones que dieron origen a la controversia no se produjeron.
- II. Los hechos u omisiones que dieron origen a la controversia fueron apreciados por la autoridad en forma indebida.
- III. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas en el acto impugnado.
- IV. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo de requisitos formales, o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados, por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

El sentido de la sentencia definitiva podrá realizarse bajo las siguientes vertientes:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. En los casos en que la sentencia implique una modificación a la cuantía de la resolución administrativa impugnada, la Sala Regional Especializada competente deberá precisar, el monto, el alcance y los términos de esta para su cumplimiento. Tratándose de sanciones, cuando dicho Tribunal aprecie que la sanción es excesiva porque no se motivó adecuadamente o no se dieron los hechos agravantes de la sanción, deberá reducir el importe de la sanción apreciando libremente las circunstancias que dieron lugar a la misma.
- IV. Declarar la nulidad de la resolución impugnada y, además,
 - a) Reconocer al actor la existencia de un derecho subjetivo y condenar al cumplimiento de la obligación correlativa.
 - b) Otorgar o restituir al actor en el goce de los derechos afectados.
 - c) Declarar la nulidad del acto o resolución administrativa de carácter general, caso en que cesarán los efectos de los actos de ejecución que afectan al demandante, inclusive el primer acto de aplicación que hubiese impugnado. La declaración de nulidad no tendrá otros efectos para el demandante, salvo lo previsto por las leyes de la materia de que se trate.
 - d) Reconocer la existencia de un derecho subjetivo y condenar al ente Público Federal al pago de una indemnización por los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos.

Por tratarse de un nuevo Juicio se permite a las Salas Regionales Especializadas en esta materia, apartarse de los precedentes establecidos por el Pleno o las Secciones, siempre que en la sentencia expresen las razones por las que se apartan de los mismos, debiendo enviar al presidente del Tribunal copia de la sentencia. Con esta reforma a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, cobran gran relevancia los principios de oralidad, celeridad y contradicción en el Juicio Contencioso Administrativo en materia Fiscal, pues su ejecución obliga a las partes a conocer y manejar con destreza el litigio oral, haciendo de las controversias, argumentos y de la sustanciación, un trámite ágil y sencillo en el que ya no serán materia de análisis cuestiones meramente formales o procedimentales; dicho lo anterior debemos tener mucho cuidado al optar por este Juicio, pues estaríamos renunciando a todas las bondades ganadas

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

y otorgadas en el Juicio de Nulidad, pues las cuestiones formales no tendrán relevancia, otorgando ventaja a la Autoridad si no actuo en un marco de legalidad, incluso en relación a la competencia.

4.8. RECURSOS ADMINISTRATIVOS.

Son medios de defensa optativos para el contribuyente, en dichos recursos se pueden impugnar los actos y resoluciones de las Autoridades fiscales que vulneren su esfera jurídica, ante la propia Autoridad fiscal. Los principales recursos administrativos a favor de los contribuyentes y en los que enseguida abundaremos son, recurso de revocación, recurso de inconformidad presentado ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y ante el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, y el recurso de revocación contemplado en la Ley de Comercio Exterior, todos estos recursos tenían su base procedimental en el Código Fiscal de la Federación en el título quinto denominado “de los procedimientos administrativos”, en su capítulo I, llamado “del recurso administrativo”; esto es, sin importar el nombre que se les designe a los diferentes recursos, el procedimiento se sustentaba conforme lo establecía el título V del Código citado, en otras palabras el procedimiento era igual para todos los recursos; sin embargo, es hasta el 23 de julio del 2018 que entra en vigor El Reglamento de la Comisión de Inconformidades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, donde se plasma el procedimiento a seguir en la interposición del recurso de inconformidad ante este mismo Instituto, aclarado lo anterior procederemos a observar las particularidades de cada uno de ellos.

Podemos decir que su principal diferencia del Recurso Administrativo con el Juicio de Nulidad versa en el poder jurisdiccional de este último, como ya se ha señalado en el apartado correspondiente al Juicio Contencioso, otras de sus diferencias entre los Recursos Administrativos y el Juicio de Nulidad son:

- a) La autoridad que conoce de los Recursos Administrativos, es la misma que emitió el acto o su superior jerárquico, y en el Juicio de Nulidad, quien resuelve es una autoridad ajena a la Autoridad que emitió el acto impugnado, siendo su veredicto autónomo e independiente del poder administrativo al que pertenece.
- b) Los efectos de los Recursos Administrativos pueden ser de simple anulación,

de modificación del acto impugnado, o de reconocimiento de un derecho al recurrente, en cambio los efectos del Juicio de Nulidad son de completa anulación y de plena jurisdicción, toda vez que se puede reconocer y reparar un derecho subjetivo del actor lesionado por el acto impugnado, teniendo el alcance no sólo de anular el acto, sino también de fijar los derechos del recurrente y condenar a la administración a restablecer y a hacer efectivos tales derechos.

c) En los Recursos Administrativos, la Autoridad que conoce de los mismos, se sujeta solo a los agravios expuestos por el recurrente, en cambio en el Juicio Contencioso Administrativo, el Tribunal se sujeta a los agravios y en algunos casos, se encuentra facultado para analizar oficiosamente algunas cuestiones tales como la incompetencia de la autoridad que emitió la resolución impugnada, y la ausencia total de fundamentación y motivación.

d) La función del Tribunal en el Juicio de Nulidad, es dirimir controversias que se susciten entre la administración pública y los particulares, y la función del Recurso Administrativo es lograr la eficacia de su actuación, que es de orden público, y no a la tutela de intereses particulares, aunque este resulte beneficiado.

e) El Recurso Administrativo primeramente analiza las cuestiones de fondo para luego pasar a las de forma o de procedimiento, a diferencia del Juicio de Nulidad, en el que analiza situaciones de forma consideradas a la vez de fondo como la competencia y la falta de fundamentación y motivación, para luego analizar las de fondo, considerando que en este último, sí existe una verdadera controversia entre el particular afectado y la administración pública, realizando un juicio jurisdiccional real.

f) En el Juicio de Nulidad igual que en el Amparo, se debe garantizar el interés fiscal para la suspensión del acto reclamado dentro de los cinco días a la interposición de la demanda o juicio, en cambio en el recurso administrativo, no se requiere garantizar el interés fiscal al interponer un recurso administrativo, esto último de acuerdo con la interpretación del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación.

Es importante mencionar que una vez determinado un crédito fiscal, la Autoridad responsable, deberá iniciar el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar dicho crédito, hasta que venza el plazo de treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales

constitutivos a favor del Instituto Mexicano del Seguro Social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, con la intención de que el contribuyente pueda interponer en tiempo y forma, el Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, los Recursos de Inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; de esta manera, cuando el contribuyente interponga cualquiera de estos recursos, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados anteriormente. Si la resolución en el Recurso Administrativo no fue favorable al contribuyente, y se pretenda interponer el Recurso de Nulidad, el afectado contará con un plazo de diez días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al Recurso de Revocación o de Inconformidad, para garantizar los créditos fiscales, con el fin de detener el procedimiento administrativo de ejecución.

4.8.1. RECURSO DE REVOCACIÓN.

Este recurso se interpondrá contra los actos administrativos en materia Fiscal federal, y quien se encuentra facultado para dirimir las controversias es la propia Autoridad fiscal que emitió el acto, este recurso se considera como un medio de control interno de legalidad, cuyo propósito es que la autoridad fiscal revise su propia actuación, para determinar si la misma fue realizada conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución impugnada, según sea el caso. Este recurso es optativo y en caso de seguir por el mismo y la resolución sea adversa, se puede recurrir al Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El Recurso de Revocación se deberá interponer dentro de los 30 días siguientes, a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva, dictada por una autoridad fiscal, a través de Internet, por medio del buzón tributario, o dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la convocatoria de remate, cuando el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, o el embargado o terceros acreedores no estén conformes con la valuación hecha sobre los bienes, dicho recurso procederá y se hará valer

contra:.

a) Resoluciones definitivas dictadas por Autoridades Fiscales federales, cuando determinen contribuciones, accesorios y aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que proceda conforme a la ley, o resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, también cuando causen un agravio al particular, salvo aquéllas resoluciones que versen sobre procedimiento de aclaración administrativa, cuando estas sean favorables al contribuyente, y sobre las solicitud de condonación de multas, según los artículos a 33-A, 36 y 74 respectivamente del Código Fiscal de la Federación.

b) Actos de Autoridades Fiscales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido, que su monto real sea inferior al exigido, o se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, si este no se ajustó a ley, y cuando afecten el interés jurídico de terceros.

El escrito de interposición del recurso deberá contener los siguientes requisitos:

- I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones
- IV. La resolución o el acto que se impugna.
- V. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- VI. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- VII. Poder legal de representación.

No es procedente el Recurso de Revocación, cuando se haga valer contra actos administrativos que no afecten el interés jurídico del recurrente, que sean resoluciones dictadas en Recurso Administrativo o en cumplimiento de sentencias, cuando el acto se haya impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o mediante algún otro medio de defensa, que se hayan

consentido, si fueron dictados por la Autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, o que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios, cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las Autoridades fiscales mexicanas de acuerdo a los tratados internacionales sobre asistencia.

El plazo para dictar resolución y notificarla, debe ser en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso, el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, establece que el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, por lo que el contribuyente podrá esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La Autoridad competente examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, analizando primero aquellos que se refieran al fondo de la cuestión controvertida, a menos que uno de ellos resulte fundado, deberá examinarlos todos antes de entrar al análisis sobre violación de requisitos formales o vicios del procedimiento, deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución, es importante mencionar que no se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente y la resolución expresará con claridad los actos que se modifiquen, y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente. Es importante que en la resolución la autoridad señale los plazos en que la misma puede ser impugnada en el Juicio Contencioso Administrativo, de lo contrario el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer dicho juicio.

La resolución se podrá dar bajo las siguientes vertientes:

- I. Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo.
- II. Confirmar el acto impugnado.
- III. Mandar reponer el procedimiento administrativo o que se emita una nueva resolución.

V. Dejar sin efectos el acto impugnado.

VI. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

De igual manera como sucede en el Juicio de lo Contencioso Administrativo, se declarará la nulidad total del acto por la incompetencia de la autoridad que lo emitió.

Cuando se deje sin efectos el acto impugnado por un vicio de forma, este se puede reponer subsanando el vicio, si fuera por vicios del procedimiento, éste se puede reanudar reponiendo el acto viciado, teniendo un plazo de cuatro meses para reponer el procedimiento. Sin embargo, cuando la resolución impugnada esté viciada en cuanto al fondo, la autoridad no podrá dictar una nueva resolución sobre los mismos hechos, salvo que la resolución le señale efectos que le permitan volver a dictar el acto.

6.5.1. RECURSO DE INCONFORMIDAD PROMOVIDO ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL.

El recurso de inconformidad se encuentra regulado en la Ley del Seguro Social, en su artículo 294 el cual menciona, *“Cuando los patrones y demás sujetos obligados, así como los asegurados o sus beneficiarios consideren impugnabile algún acto definitivo del Instituto, podrán recurrir en inconformidad, en la forma y términos que establezca el reglamento...”*, por su parte el artículo primero del reglamento del Recurso de Inconformidad establece que, *“El recurso de inconformidad señalado en el artículo 294 de la Ley del Seguro Social, se tramitará conforme a las disposiciones de este Reglamento y a falta de disposición expresa, se aplicarán supletoriamente el Código Fiscal de la Federación...”* por lo que se desprende que, es un medio de defensa de revisión jerárquica, mediante el cual se pueden defender los trabajadores o patrones por actos definitivos emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social, y al no existir un reglamento procedimental debemos acudir al Código Fiscal de la

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

Federación a su título quinto denominado “de los procedimientos administrativos” y llevar el procedimiento bajo las reglas de este Recurso Administrativo .

El Recurso de Inconformidad procede contra actos o resoluciones definitivas que determinen créditos fiscales, que establezcan diferencias en la liquidación de cuotas obrero–patronales, o que lesionen los derechos como contribuyentes de los patrones, asegurados o beneficiarios. El recurso se deberá presentar ante la sede delegacional o subdelegacional que corresponda a la autoridad emisora del acto, y los consejos consultivos delegacionales son competentes para tramitar y resolver este recurso, el cual se deberá interponer, dentro de los quince días hábiles siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acto definitivo que se impugne

El Recurso de Inconformidad deberá contener lo siguiente:

- I. Nombre del recurrente; domicilio para oír y recibir notificaciones, así como el número de su registro patronal o de seguridad social como asegurado, según sea el caso. En caso de que el promovente no sepa o no pueda firmar o estampar su huella digital, lo podrá realizar otra persona en su nombre.
- II. Acto que se impugna y, en su caso, número y fecha de la resolución, número de crédito, periodo e importe, fecha de su notificación y autoridad emisora de este.
- III. Hechos que originan la impugnación.
- IV. Agravios que le cause el acto impugnado.
- V. Pruebas que se ofrezcan, relacionadas con el acto impugnado.
- VI. Puntos petitorios.

6.5.2. RECURSO DE INCONFORMIDAD PROMOVIDO ANTE EL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL PARA LA VIVIENDA DE LOS TRABAJADORES

El recurso de inconformidad regulado en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, es un medio de defensa estipulado en el artículo 52 de esta ley que dicta, *“En los casos de inconformidad de las empresas, de los trabajadores o sus beneficiarios sobre la inscripción en el*

Instituto, derecho a créditos, cuantía de aportaciones y de descuentos, así como sobre cualquier acto del Instituto que lesione derechos de los trabajadores inscritos, de sus beneficiarios o de los patrones, se podrá promover ante el propio Instituto un recurso de inconformidad.

El Reglamento correspondiente, determinará la forma y términos en que se podrá interponer el recurso de inconformidad a que se refiere este artículo.”

Este se podrá interponer mediante documento impreso ante la Comisión de cualquier Delegación Regional del Instituto, y el procedimiento administrativo de ejecución se suspenderá durante la tramitación del recurso de inconformidad a solicitud del interesado, y mediante el otorgamiento de garantía suficiente, que se exhibirá en un plazo de quince días en los términos del Código Fiscal de la Federación, de lo anterior se desprende que las reglas que regirán para el procedimiento administrativo de ejecución, serán las establecidas en dicho código. El término para interponer el Recurso de Inconformidad será de treinta días para los trabajadores o sus beneficiarios, y de quince días para los patrones, a partir del día siguiente en que surta efectos la notificación del acto respectivo, o del día que el interesado haya tenido conocimiento del acto recurrido, señalando tal circunstancia bajo protesta de decir verdad.

Procede el Recurso de Inconformidad contra las resoluciones individualizadas del Instituto, que los trabajadores, sus beneficiarios o los patrones estimen lesivas de sus derechos. No será procedente dicho recurso contra resoluciones de carácter general expedidas por el propio Instituto.

La autoridad competente para resolver dicho recurso es la Comisión de Inconformidades del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

El recurso de inconformidad deberá contener lo siguiente:

- I. Nombre y firma del promovente o en su caso, de su representante legal.
- II. Domicilio para oír y recibir notificaciones.
- III. Número de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, número de registro patronal o número de seguridad social.
- IV. Nombre y domicilio del tercero interesado.
- V. La manifestación del promovente, bajo protesta de decir verdad, de si fue notificado de la resolución o acto recurrido y, en su caso, la fecha en la que le fue notificado.

- VI. Las razones o hechos en los que sustenta su inconformidad y las pruebas que ofrezca para acreditarlo.
- VII. El documento en que conste el acto impugnado.
- VIII. El documento con el que se acredite la personalidad de su representante legal.
- IX. Señalar un correo electrónico y número telefónico del promovente o de su representante legal.
- X. Las peticiones.

Al admitirse el recurso de inconformidad, se solicitará a las unidades administrativas competentes del Instituto, el expediente del que haya emanado el acto impugnado, el cual deberá enviarse a la Comisión en un plazo no mayor de cinco días contado a partir del día siguiente a aquél en que se le hubiere solicitado, se podrá otorgar un plazo hasta de diez días para el desahogo de las pruebas, cuando su naturaleza así lo amerite, o para que presenten las que no se pudieron acompañar con el documento inicial, una vez rendidas y desahogadas las pruebas, el promovente podrá, dentro de los tres días siguientes presentar sus alegatos. Concluido este plazo, la Secretaría de la Comisión formulará dentro de los diez días siguientes, el proyecto de resolución que será turnado a la misma, para que resuelva dentro de los quince días siguientes.

4.8.4. RECURSO DE REVOCACIÓN EN MATERIA ADUANERA

El recurso a que se refiere el presente tema, tiene por objeto principal que la Autoridad fiscal revise su actuación para determinar si este estuvo conforme a derecho, para luego revocar, modificar o confirmar la resolución que determine cuotas compensatorias a la importación de mercancías, en condiciones de prácticas desleales de comercio internacional, su fundamento lo encontramos en el artículo 203 de la Ley Aduanera donde establece que, *“En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.”* Este Recurso de Revocación procede, contra resoluciones que nieguen permisos previos o la participación en cupos de exportación o importación; en materia de certificación de origen, en actos que determinen cuotas compensatorias definitivas y los actos que las apliquen, entre

otros.

Su plazo para la interposición será dentro de los 30 días siguientes, a aquél en que haya surtido efectos la notificación de la resolución definitiva, dictada por una Autoridad fiscal federal, aclaramos que es necesario su agotamiento para la procedencia del juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, de acuerdo con el artículo 95 de la Ley Aduanera.

La Autoridad competente para resolver este recurso, al tratarse de resoluciones en materia de certificación de origen y de actos que apliquen cuotas compensatorias definitivas, será la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los demás casos, resuelve la Secretaría de Economía.

4.8.5. RECURSO DE REVOCACIÓN EXCLUSIVO DE FONDO.

Con se manifestó anteriormente, y con el propósito de fortalecer el sistema de justicia por las controversias que deban ser resueltas en Tribunal Federal de Justicia Administrativa, el 27 de enero de 2017, se publican en el Diario Oficial de la Federación, las reformas y adiciones a la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación, las cuales entrarían en vigor ese mismo año, por lo que se incorpora a la vida jurídica, el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo contenido en los nuevos artículos 133-B al 133-G del Código Fiscal de la Federación, siguiendo los principios de celeridad y oralidad en el juicio, toda vez que el contribuyente en su escrito de promoción del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, manifieste que requiere del desahogo de una audiencia para ser escuchado por la autoridad encargada de emitir la resolución del recurso respectivo, ésta audiencia, deberá tener verificativo a más tardar dentro de los veinte días hábiles siguientes a aquel en que se emitió el oficio que tiene por admitido el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, señalando en el mismo día, hora y lugar para su desahogo. La audiencia tendrá verificativo en las instalaciones de la Autoridad administrativa que resolverá dicho Recurso, encontrándose presente la Autoridad emisora de la resolución recurrida y el promovente. Este recurso, de igual manera se presenta ante la Autoridad que dictó la resolución definitiva, dentro de los 30 días siguientes a aquél en que haya surtido efectos la notificación de dicha resolución, a través de Internet por medio del buzón tributario. Procede en contra

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

de resoluciones definitivas que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación en la revisión de gabinete, visitas domiciliarias y revisiones electrónicas y la cuantía del crédito fiscal en controversia debe ser mayor a doscientas veces la unidad de medida y actualización elevada al año, vigente al momento de la emisión de la resolución emitida.

El promovente sólo podrá hacer valer agravios que tengan por objeto resolver exclusivamente sobre el fondo de la resolución que se recurre, se entenderá como agravio de fondo aquel que se refiera al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, respecto de las contribuciones revisadas que se pretendan controvertir conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- I. Los hechos u omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de incumplimiento de las obligaciones revisadas.
- II. La aplicación o interpretación de las normas jurídicas involucradas.
- III. Los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al contribuyente, respecto del incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten y trasciendan al fondo de la resolución recurrida.
- IV. La valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados en las fracciones anteriores.

El recurso deberá contener:

- I. El nombre, la denominación o razón social, y el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro, la manifestación expresa de que se opta por el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, la dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- II. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- III. La resolución o el acto que se impugna.
- IV. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- V. Los agravios de fondo que le cause la resolución.

- VI. El señalamiento del origen del agravio, especificando si surgió por la forma en que se apreciaron los hechos u omisiones revisados, la interpretación o aplicación de las normas involucradas, los efectos que le atribuyeron al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de los requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia; también se especificara si cualquiera de los supuestos anteriores es coincidente o si requiere el desahogo de una audiencia para exponer las razones por las cuáles considera le asiste la razón, en presencia de la Autoridad administrativa competente para resolver el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo y de la Autoridad que emitió la resolución recurrida.
- VII. Poder legal de representación.

El sentido de la resolución del Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo podrá confirmar el acto impugnado, dejar sin efectos el mismo, modificarlo o dictar uno nuevo que lo sustituya, en cuyo caso la autoridad tendrá un plazo de hasta cuatro meses para dictar uno nuevo; además, se entiende que la resolución será favorable al promovente cuando:

- a. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado no se produjeron.
- b. Los hechos u omisiones que dieron origen al acto impugnado fueron apreciados por la autoridad en forma indebida.
- c. Las normas involucradas fueron incorrectamente interpretadas o mal aplicadas.
- d. Los efectos atribuidos por la autoridad emisora al incumplimiento total, parcial o extemporáneo, de requisitos formales o de procedimiento a cargo del contribuyente resulten excesivos o desproporcionados por no haberse producido las hipótesis de causación de las contribuciones determinadas.

De igual manera se aclara que, no es procedente este recurso cuando se haga valer contra actos administrativos que no afecten el interés jurídico del

recurrente, que sean resoluciones dictadas en Recurso Administrativo o en cumplimiento de sentencias, cuando el acto se haya impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o mediante algún otro medio de defensa, que se hayan consentido, si fueron dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación o que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las Autoridades fiscales mexicanas de acuerdo a los tratados internacionales sobre asistencia.

4.8.6. DE LOS ACUERDOS CONCLUSIVOS.

El 09 de diciembre del 2013, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el decreto por el que se reforman se adiciona y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, donde se adicionan los artículos 69-C hasta el 69-H contenidos en el Capítulo II (de los acuerdos conclusivos), del Título III (de las facultades de las Autoridades Fiscales), del mismo ordenamiento. De lo anterior se desprende que, no se debe considerar como un Recurso Administrativo, pues caso contrario, lo hubieran ubicado dentro del Título correspondiente al Recurso Administrativo contenido en el Código Fiscal de la Federación.

Dicho procedimiento entro en vigor el primero de enero del 2014, y tiene una finalidad conciliatoria, donde el contribuyente y la Autoridad fiscal puedan llegar a un acuerdo sobre omisiones dentro de un proceso de revisión domiciliaria, de gabinete o por línea, antes de que concluya la revisión y se dicte un crédito fiscal, lo anterior en armonía con la reforma constitucional de 18 de junio de 2008, del artículo 17, tercer párrafo, de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, donde se establece que las leyes prevean mecanismos alternativos de solución de conflictos o controversias.

Este modelo es tomado de la doctrina, como un medio alternativo en la solución de conflictos otorgando a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un rol como mediador, para la resolución de las controversias y con la tendencia de evitar algún conflicto jurisdiccional, cada parte deberá argumentar y persuadir a la otra de que su percepción de una situación determinada es la correcta.

Dentro de la exposición de motivos para la implementación de este mecanismo, fue que el Acuerdo Conclusivo, tendría por objeto brindar facilidades a los contribuyentes para el debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entonces podemos deducir que los Acuerdos Conclusivos, son un medio no jurisdiccional para dirimir diferencias entre contribuyentes auditados y Autoridades fiscales para regularizar o poner en orden su situación fiscal.

El acuerdo se puede concretar en cualquier momento, desde que inician las facultades de comprobación por parte de la Autoridad fiscal y antes de que se notifique la resolución del acto administrativo, es menester recalcar que, por regla general de acuerdo al artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, la autoridad tiene un plazo de 12 meses para terminar su revisión y cuenta con un plazo de hasta seis meses para notificar la resolución definitiva, pero al iniciar el procedimiento de Acuerdos Conclusivos, se suspende dicho plazo.

Se debe dirigir un escrito a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, señalando:

- a) Nombre, domicilio y Registro Federal del Contribuyente; en caso de comparecer mediante representante legal, poder general para actos de administración, de dominio o bien poder especial del representante para suscribir el Acuerdo Conclusivo; la designación de autorizados para oír y recibir notificaciones, así como el domicilio que se señale para tal efecto.
- b) Mención de los hechos u omisiones calificados por la autoridad revisora con los cuales no se esté de acuerdo.
- c) Los agravios ocasionados sobre los hechos u omisiones, expresando los argumentos de fondo y razones jurídicas que la sustenten.
- d) Los términos propuestos de manera concreta para que la autoridad acepte el Acuerdo Conclusivo.
- e) Las pruebas otorgadas que pueden ser, cualquier acta levantada dentro del procedimiento de visita domiciliaria, el oficio de observaciones o la resolución provisional, tratándose de revisión electrónica.

- f) La mención de que en todo lo manifestado es bajo protesta de decir verdad.
- g) La firma del contribuyente o su representante legal.

Una vez recibida la solicitud de Acuerdo Conclusivo, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tendrá un plazo máximo de tres días hábiles para verificar y admitir la solicitud y notificar a la autoridad para que, en un plazo máximo de 20 días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del requerimiento, presente su contestación, acompañando la documentación correspondiente, la contestación puede ser en los siguientes sentidos:

1. Aceptar los términos del Acuerdo Conclusivo, en esta situación se debe elaborar un proyecto del Acuerdo Conclusivo en un plazo máximo de siete días, posteriormente se les notifica a las partes para que revisen el proyecto y realicen observaciones a más tardar dentro de los tres días hábiles de cuando recibieron la notificación, para posteriormente citar a los mismos para la firma del acuerdo en determinado día.
2. Proponer términos diferentes al de la solicitud, fundando y motivando su proceder adoptado, en este caso la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente verifica que los términos propuestos por la autoridad no lesionen los derechos del contribuyente, y se encuentren acordes a las normas que apliquen, notificando al contribuyente en un plazo máximo de cinco días hábiles para que manifieste si acepta la propuesta de la autoridad o no en un plazo igual de días contados a partir del día siguiente a su notificación. la Procuraduría puede convocar a mesas de trabajo para que las partes lleguen a un acuerdo benéfico para ambos, donde se asegure el cumplimiento debido de la obligación fiscal.
3. Rechazar los términos en que se plantea el Acuerdo Conclusivo, fundando y motivando el proceder de su negativa, bajo esta situación la Procuraduría notifica al contribuyente la respuesta cerrando el procedimiento y notificando a las partes.

Sin embargo la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, tiene la obligación para que en un término de diez días hábiles en caso de rechazo, verifique si los fundamentos y motivos expuestos son de conformidad con las normas aplicables y no vulneran los derechos del contribuyente, en caso de suceder lo anterior el

artículo 69-H del Código Fiscal de la Federación estipula que contra los Acuerdos Conclusivos no procede medio de defensa alguno y cuando los hechos u omisiones materia del acuerdo sirvan de fundamento a las resoluciones de la autoridad, serán incontrovertibles, vulnerando de manera clara y contundente los principios de seguridad jurídica, legalidad y igualdad, pues en caso de no fundar y motivar de manera correcta el rechazo de la pretensión o vulneren los derechos del gobernado de manera unilateral no permiten ejercer algún medio de defensa.

Por ser un convenio particular estos no generaran precedente y solo será aplicable al caso concreto y el crédito fiscal que resultare se podrá pagar en parcialidades, previa garantía del interés fiscal.

El beneficio para el contribuyente que suscribe un Acuerdo Conclusivo es la condonación, por única ocasión, del 100% de multas, en posteriores convenios se aplicara una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen junto con sus accesorios, después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones. Una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas, cuando se paguen junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones.

En un inicio no se encontraba previsto en la ley este Acuerdo Conclusivo en materia de comercio exterior, sin embargo, en la regla 6.2.3 de las Reglas Generales de Comercio Exterior se contempla este recurso tratándose del procedimiento administrativo en materia aduanera, y se puede ejercer en cualquier momento a partir del inicio de la revisión y hasta la fecha de emisión de la resolución, con la salvedad que es aplicable solo en las visitas domiciliarias.

En base a lo expresado anteriormente más que un verdadero medio alternativo para la solución de controversias en materia fiscal, se debe considerar como un vehículo para la autocorrección voluntaria, donde rigen los principios de flexibilidad, celeridad e inmediatez por tratarse de un procedimiento no jurisdiccional.

4.8.7.

LA RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA

La reconsideración administrativa al igual que los acuerdos conclusivos, no se consideran un medio de defensa fiscal, sin embargo, se debe de considerar como un recurso presentado ante la Autoridad competente, para que revise su resolución final de manera discrecional en contra del crédito fiscal determinado, pues cuando exista una resolución administrativa no favorable al contribuyente y este no hubiere interpuesto algún medio de defensa y se encuentre fuera del plazo para su interposición, puede recurrir a la reconsideración por parte de la Autoridad, su fundamento se encuentra en el artículo 36 del Código fiscal de la federación en su tercer párrafo el cual dicta:

“Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.”

Como se puede advertir, el contribuyente en esta situación donde ya vencieron los plazos estipulados para interponer los medios de defensa correspondientes y con un crédito fiscal firme a su cargo, se encuentra desprotegido aun cuando dicho crédito contravenga las disposiciones fiscales, simplemente el hecho que, el contribuyente por desconocimiento o cualquier otra razón, no interpuso algún medio de defensa en tiempo y forma; sin embargo, atendiendo a lo dispuesto en este artículo no todo se encuentra perdido, toda vez que con este recurso a través de un escrito libre el gobernado puede solicitar la reconsideración a la Autoridad fiscal correspondiente, para que se revoque o modifique el crédito fiscal, dicho escrito libre solo debe contener los requisitos dictados por el artículo 18 del código Fiscal de la Federación, donde se hagan valer los argumentos que demuestren que la resolución se emitió en contravención a las disposiciones fiscales.

Ahora bien, se advierte que la reconsideración administrativa no constituye un Recurso Administrativo ni una instancia jurisdiccional, se debe considerar como un mecanismo excepcional de autocontrol de la legalidad de los actos

administrativos, lo que es congruente con la intención al crear este mecanismo, que es de proveer un procedimiento a través del cual las autoridades fiscales revisen sus propios actos para modificarlos o revocarlos cuando los contribuyentes estén imposibilitados para hacer valer algún medio de defensa legal en contra de aquellos actos que les fueron desfavorables, pero que notoriamente sean ilegales. Con esto el contribuyente amplía su oportunidad de defensa al permitir una oportunidad adicional de carácter discrecional si no estuvieron en posibilidad de acceder en su momento ante los órganos jurisdiccionales, al acudir a la autoridad administrativa a que efectúe un análisis de la resolución y en caso de demostrar que es contraria a derecho, se modifique o revoque en beneficio del contribuyente, siempre y cuando no haya prescrito el crédito fiscal.

Aun y cuando el cuarto párrafo del artículo en revisión señala que, este mecanismo no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes, sin embargo, la resolución que recaiga a dicha reconsideración podrá ser combatida a través del Juicio de Amparo, entendiéndose este por su naturaleza como un remedio constitucional extraordinario, que procede contra actos que causen perjuicio y no puedan ser reparados por la vía común. Por lo tanto, si bien el citado artículo 36 impide la impugnación por la determinación efectuada en la Reconsideración Administrativa, ello no puede ser regulador del Juicio de Garantías, toda vez que el Juicio de Amparo está previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y siguiendo el principio de jerarquía, este no puede estar supeditado a una ley secundaria, siguiendo este orden de ideas, si la Autoridad fiscal, no acepta la admisión de este recurso o admitiéndose la resolución no es favorable al contribuyente, esta misma Autoridad se encuentra obligada fundar y motivar su accionar, siendo en este momento, cuando el afectado puede recurrir al Juicio de Amparo en caso de considerarlo pertinente, para dar sustento a lo anterior nos permitimos transcribir la siguiente tesis:

“2007203. II.3o.A.183 A (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 9, Agosto de 2014, Pág. 1929

RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. AUNQUE NO CONSTITUYA UNA INSTANCIA EN FAVOR DE LOS PARTICULARES, SU EJERCICIO SEA DISCRECIONAL Y LA RESOLUCIÓN QUE SE EMITA NO PUEDA CONTROVERTIRSE POR MEDIOS ORDINARIOS, UNA VEZ DETERMINADO SU EJERCICIO, LA RESOLUCIÓN QUE SE DICTE DEBERÁ ESTAR DEBIDAMENTE FUNDADA Y MOTIVADA, PUES, DE LO

CONTRARIO, EN CASO DE IMPUGNACIÓN EN AMPARO, DEBERÁ CONCEDERSE LA PROTECCIÓN CONSTITUCIONAL PARA EL EFECTO DE QUE SE DICTE UNA NUEVA QUE CUMPLA CON DICHO REQUISITO. De los dos últimos párrafos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual desfavorables a un particular emitidas por sus subordinados y, en el supuesto de que se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, pero siempre que éstos: a) no hubieren interpuesto medios de defensa; b) hubieren dejado transcurrir los plazos para presentarlos; y, c) no haya prescrito el crédito fiscal. A todo ello debe sumarse que, conforme a dicho fundamento, esta reconsideración no constituirá una instancia a la que tengan derecho los particulares y, además, las resoluciones que con motivo de su ejercicio se dicten no podrán ser controvertidas por los contribuyentes. No obstante, en la jurisprudencia 2a./J. 61/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXIII, mayo de 2006, página 325, de rubro: "RECONSIDERACIÓN ADMINISTRATIVA PREVISTA EN EL ARTÍCULO 36, TERCERO Y CUARTO PÁRRAFOS, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTE A PARTIR DEL 1o. DE ENERO DE 1996. EN CONTRA DE LA RESOLUCIÓN QUE LE RECAE PROCEDE EL AMPARO INDIRECTO, INDEPENDIENTEMENTE DEL RESULTADO EN CUANTO AL FONDO.", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la prohibición de impugnación a que se refiere la parte final del citado numeral no comprende al amparo como medio extraordinario de defensa, razón por la cual, la resolución que recaiga al ejercicio de dicha reconsideración puede ser impugnable en la vía indirecta, independientemente del resultado en cuanto al fondo. Sobre las bases anteriores, si la autoridad administrativa determina ejercer dicha facultad para revisar resoluciones de sus subordinados y, como resultado, emite resolución escrita que no está debidamente fundada ni motivada, la cual es materia de impugnación en amparo indirecto, debe concederse la protección constitucional para el efecto de que dicha autoridad emita una nueva resolución de fondo que se ajuste a la regularidad constitucional; lo anterior, porque si la autoridad ya decidió ejercer la referida facultad discrecional -tanto así que ya emitió una resolución de fondo al respecto- entonces, al igual que todo acto de autoridad, éste sólo podrá considerarse constitucionalmente válido si se emite por escrito con una fundamentación y motivación adecuadas al caso, lo que significa que la resolución de reconsideración no escapa al control constitucional de su legalidad y seguridad jurídica, ni puede ser cualquiera la fundamentación y motivación que le sirva de sustento, máxime que las facultades discrecionales, para ser constitucionalmente válidas y razonables, no deben ser caprichosas ni arbitrarias."

De lo anterior podemos deducir que la resolución emitida debe estar sujeta a los requisitos de fundamentación, motivación, congruencia y exhaustividad exigidos por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de tal manera que su incumplimiento da la pauta para tramitar el Juicio de Amparo Indirecto, al ser una violación de garantías, en razón como ya lo comentamos que el Juicio de Amparo no es un medio de defensa ordinario, sino un medio de control constitucional y de acuerdo a su naturaleza tiene el carácter de extraordinario, por lo que procede únicamente respecto de aquellos actos contra los cuales la ley secundaria no concede recurso alguno, por virtud del cual puedan repararse los perjuicios que dichos actos ocasionan al particular. Ahora

bien, bajo la premisa que la seguridad jurídica establecida en nuestra Constitución exige que para poner en marcha el procedimiento administrativo de ejecución debe existir un crédito exigible, también lo es que sí existe la solicitud de Reconsideración Administrativa, aunque ésta no constituye un medio de impugnación en estricto sentido, sí representa un derecho constituido a favor del gobernado impidiendo la ejecución de la resolución puesta a consideración mientras no se resuelva, esto es, suspendiendo el procedimiento coactivo.

CAPITULO V

DE LOS ACTOS DE LA AUTORIDAD FISCAL

5. ACTOS DE MOLESTIA Y ACTOS PRIVATIVOS.

El artículo 14 constitucional establece, en su segundo párrafo, que nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho; en tanto, el artículo 16 de ese mismo ordenamiento determina, en su primer párrafo que, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento; luego entonces, nuestra Constitución regula de manera diferente los actos privativos respecto de los actos de molestia, por lo general en materia Fiscal los primeros, que son aquellos que producen como efecto la disminución de un bien material o supresión definitiva de un derecho del gobernado; los actos de molestia al afectar la esfera jurídica del gobernado, no producen los mismos efectos que los actos privativos, pues sólo restringen de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos; de manera que, cuando se trata de actos de molestia, que no tengan la finalidad de privar al afectado de alguno de sus bienes

o derechos, tales actos se rigen solamente por la garantía de seguridad jurídica (fundamentación y motivación), mientras tanto son de observancia obligatoria la audiencia previa a la emisión del acto de autoridad y el debido proceso legal, como garantías del gobernado tratándose de actos privativos, aun así en ambos casos se exige a la autoridad, sea jurisdiccional o administrativa, se invoquen fundamentos de derecho a cada caso concreto y se tengan en cuenta los distintos ámbitos de validez de la norma, de tal modo que resulte aplicable el supuesto al mismo acto concreto, entendiéndose con esto que, deberán expresar con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tomado en consideración para la emisión del acto, adecuando los motivos aducidos y las normas aplicables al caso concreto, a tal grado que es menester que la autoridad señale con exactitud el lugar y la fecha de la expedición del acto administrativo, a fin de que el particular esté en posibilidad de conocer el carácter de la autoridad que lo emitió, si actuó dentro de su circunscripción territorial y en condiciones de conocer los motivos que originaron el acto, los fundamentos legales que se citen y si existe adecuación entre estos elementos, así como la aplicación y vigencia de los preceptos que en todo caso se contengan en el acto administrativo, para preparar adecuadamente su defensa, pues la falta de tales elementos en un acto autoritario implica dejar al gobernado en estado de indefensión, ante el desconocimiento de los elementos destacados, para los actos de molestia tres son requisitos mínimos, a saber:

- 1) que se exprese por escrito y contenga la firma original o autógrafa del respectivo funcionario;
- 2) que provenga de autoridad competente; y,
- 3) que en los documentos escritos en los que se exprese, se funde y motive la causa legal del procedimiento.

Lo anterior tiene su origen en el principio de legalidad, que en su aspecto primordial consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite, por lo que es menester manifestar en su actuar un razonamiento para demostrar la aplicabilidad de los preceptos legales invocados a los actos que realizaran por la conducta infractora del gobernado, lo que en realidad implica la fundamentación y motivación de la causa legal del procedimiento.

Ahora, los actos de molestia por parte de la Autoridad fiscal, tienen su fuente en el mismo artículo 16 antepenúltimo párrafo de nuestra Constitución, al

establecer que la Autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas, de aquí se desprende y en vinculación al Código Fiscal de la Federación los principales actos de molestia que puede realizar la Autoridad Fiscal dentro de sus facultades de comprobación; dichos actos se encuentran contemplados en los artículos 40 al 42-A de su Ley Fiscal reglamentaria, esto es, el multicitado Código Fiscal de la Federación.

5.1. FACULTADES DE LAS AUTORIDADES.

El inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales tiene lugar con la notificación efectuada al contribuyente donde se requiera al contribuyente, en términos de lo dispuestos por el artículo 42 cuarto párrafo del Código Fiscal de la Federación, la información o documentación necesarios para comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, circunstancia que no acontece cuando se requiere la información necesaria al señalado contador público, en virtud de que aquí todavía no se inician tales facultades de comprobación, sino hasta que ese requerimiento, se insiste, se haga extensivo al contribuyente, porque la hipótesis prevista en la en el numeral 52-A del Código en comento, constituye solamente un acto previo al inicio de esas facultades de comprobación. Los mencionados actos de notificación deben contener una serie de requisitos sin contraponerse a los principios de legalidad y seguridad jurídica ya mencionados, los artículos 38 y 43 del ordenamiento en comento dispone de los requisitos mínimos que debe contener las notificaciones los cuales son:

- a) Constar por escrito en documento impreso o digital, tratándose de actos administrativos que consten en documentos digitales y deban ser notificados personalmente o por medio del buzón tributario, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.
- b) Señalar la autoridad que lo emite, el lugar y fecha de emisión.

- c) Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- 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 va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación; en el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.
- e) El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- f) El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente, la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado, las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente.
- g) Tratándose de las visitas domiciliarias, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado, excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre de este, en estos supuestos, deberán señalar los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

Ahora, en relación con el artículo 42 del mismo Código en armonía con el artículo 16 Constitucional, las Autoridades fiscales se encuentran facultadas para comprobar que los sujetos pasivos han cumplido con las disposiciones fiscales y aduaneras, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, pero este mismo artículo establece dos facultades adicionales no contempladas en el artículo 16, las cuales son, comprobar la comisión de delitos fiscales y

proporcionar información a otras autoridades fiscales, las cuales, por su contenido se deben considerar competencia del Derecho Penal, debiendo ser muy cuidadosos al ejercer estas dos facultades, porque inclusive el mismo ordenamiento 16 Constitucional en su décimo tercer párrafo, es demasiado claro al cuidar las formalidades que se deben ejercer, para salvaguardar la integridad del presunto culpable, tan es así que, en materia fiscal se prohíbe la intervención de cualquier comunicación privada; aclarando lo anterior, podemos proseguir a establecer de manera concreta las facultades de verificación de las autoridades fiscales, las cuales recalcamos deben de seguir un procedimiento y cumplir las formalidades establecidas en las leyes correspondientes, proporcionando certidumbre jurídica al sujeto pasivo; pues incluso existe una tesis emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que surgió del amparo directo en revisión número 2808/2012, donde corrobora lo anterior, pues en revisiones fiscales al realizar inspecciones físicas sobre bienes o mercancías, estas se deben apegar a los procedimientos del cateo y solo abarcar los lugares señalados en la orden de visita, siguiendo nuestro orden de ideas, mencionaremos que, dentro de los actos de molestia que causan las facultades de comprobación por parte de la Autoridad mencionamos tres principales:

- a) Practicar revisiones domiciliarias.
- b) Practicar revisiones de gabinete, esto es en las oficinas de la propia Autoridad.
- c) Realizar revisiones electrónicas a través del buzón tributario.

En cualquiera de los casos anteriores, se podrá solicitar a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, con ellos relacionados según el mismo artículo 42, *“la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión”*; como ya pudimos establecer en el transcurso de la presente obra y en apego a los principios de legalidad y certidumbre jurídica del gobernado, los actos de molestia deben estar fundados y motivados y deben ser expedidos por Autoridad competente apegados a las leyes correspondientes; luego entonces, con el objeto de brindar dicha seguridad jurídica al sujeto pasivo de la contribución, las solicitudes deben ser claras y concretas, especificando “ el por qué y para que” de dicha solicitud; ahora bien, al ejercer los actos de molestia

por parte de la Autoridad competente, y solicitar al visitado “su contabilidad”, tal como lo establece el antes citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se crea un estado de incertidumbre al gobernado, pues al pedir la Autoridad de manera general, “datos, documentos, informes y la contabilidad” sin detallar exactamente que requiere para ejercer sus facultades de comprobación, ya que en nuestra legislación Fiscal no existe una definición de contabilidad, violando dicho principio de seguridad jurídica con tal petición, pues el gobernado no tiene claro que deberá entregar, aclarando que, aun cuando el Reglamento al Código Fiscal de la Federación expresa que se debe considerar parte de la contabilidad, es obligación por parte de la Autoridad expresar por escrito, que documentos considerados parte de la contabilidad requiere, y con qué fin, para no violentar los principios antes mencionados al invadir la esfera jurídica del contribuyente.

Debemos mencionar a nuestro parecer que, lo manifestado en el párrafo anterior de manera incorrecta quedo superado a partir del 2018, de acuerdo con la jurisprudencia número VIII-J-1aS-53, aprobada por acuerdo G/S1-19/2018, bajo el rubro, “*CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VISITA DOMICILIARIA. DOCUMENTOS OBJETO DE LA MISMA SUJETOS A REVISIÓN POR AUTORIDADES FISCALES*”; donde se establece que las autoridades fiscales, además de requerir la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, “*lo anterior implica toda la documentación que desconoce y con la que el contribuyente acredite el cumplimiento de sus obligaciones fiscales relacionadas con el objeto de la visita domiciliaria, otorgando un sentido amplio, pero a la vez concreto a las facultades de revisión*”, pues con lo anterior otorga un margen amplio de maniobras a las Autoridades fiscales, observando que esta jurisprudencia tiene un carácter intimidatorio y recaudatorio, al ofrecer facultades en franca contraposición con los principios de legalidad y certeza, cuidados muy minuciosamente por nuestra Constitución para protección del gobernado, siendo aberrante dicho criterio jurisprudencial.

5.2. VISITAS DOMICILIARIAS

El objeto de esta visita estriba en que, al revisar la contabilidad, documentos,

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

bienes, mercancías, dictámenes, declaraciones, la Autoridad pueda detectar omisiones, incumplimientos a las disposiciones fiscales o pago de contribuciones, vigentes al momento de la realización del hecho imponible, para rectificar errores aritméticos y exigir el cumplimiento de dichas omisiones formales o materiales.

Con el propósito de otorgar seguridad al contribuyente, el mismo ordenamiento en sus artículos 44 al 46 del Código en mención, se establecen las reglas que regirán para la visita domiciliaria, en armonía con la tesis (2a./J. 76/2000) las cuales de manera general comprenden tres etapas a saber.

- Inicio. Comprende la identificación de los visitantes ante el visitado o la persona con quien han de entender la visita, la entrega de la orden y la designación de los testigos.
- Desarrollo. Solicitud y revisión de la contabilidad, libros, documentos, bienes o mercancías y aportación de pruebas por parte del contribuyente visitado para desvirtuar los hechos u omisiones consignados en las actas parciales levantadas por los visitantes.
- Conclusión. Consistente en una relación detallada de los resultados obtenidos a través de la visita.

La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita, en caso de no encontrarse el visitado o su representante, se dejará citatorio con la persona que se encuentre, para que el visitado o su representante los esperen a una hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita, si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado, de acuerdo a la ejecutoria emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de la cual resolvió en el amparo directo en revisión 3443/2014, mediante la cual derivó la jurisprudencia 2a./J. 46/2016 (10a.) “NOTIFICACIÓN PERSONAL EN MATERIA FISCAL. DEBE EFECTUARSE A LA HORA FIJADA EN EL CITATORIO AL QUE HACE REFERENCIA EL ARTÍCULO 137 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, SIN PERJUICIO DE QUE EN EL ACTA RELATIVA SE HAGA CONSTAR, ADEMÁS, LA DIVERSA EN QUE ÉSTA COMENZÓ A REDACTARSE”. El momento de inicio de la visita domiciliaria empieza desde el momento de notificar la orden de revisión, no confundir dicha notificación con el citatorio para localizar al contribuyente, pues de acuerdo con la sentencia

en referencia, en su exposición de motivos argumenta lo siguiente.

“Después de la identificación de los visitantes en el domicilio, el acto de notificación de la visita lo constituye la entrega de la orden de visita, momento en el cual, el contribuyente requerido podrá conocer el motivo de la presencia del personal adscrito al organismo fiscalizador y podrá designar testigos a que tiene derecho y permitir la entrada a su domicilio.

.....
Es decir, es más protector de los derechos de seguridad jurídica la interpretación antes sustentada, en razón de que no podrá ser hasta la entrega de la orden de visita cuando dé inicio la visita domiciliaria, para que entonces el contribuyente proceda a designar a los testigos.”

Los visitantes que en ella intervengan, se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita; entre las actas que se deberán elaborar en alguna visita domiciliaria encontramos las siguientes:

Acta inicial. Se levantará esta acta en la que se hará constar en forma circunstanciada, los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitantes, el acta de inicio, entre sus principales requisitos debe describir el rubro de la auditoria, número de folio, lugar donde se levanta, fecha, hora, nombre, puesto y adscripción de los visitantes que la levantan, personal que interviene, hechos, apercibimientos, constar si existió citatorio, nombre de quien recibió el citatorio, las circunstancias de identificación y comprobación de la identidad del contribuyente visitado o tercero, así como de los visitantes ante quien se inicia la revisión, se deberá describir cómo fue la designación de testigos, si el contribuyente visitado ha presentado o no declaración por el último ejercicio fiscal, si ha atendido otras visitas domiciliarias, dar a conocer el período o períodos que abarque la visita, entre otras circunstancias, y finalmente después de darle lectura al acta inicial, se procede al cierre de la misma manifestando en su caso fe de erratas, concluyendo con las firmas del visitado,

los visitantes y los testigos para dar formalidad al acto.

Actas parciales. Respecto de las actas parciales o complementarias, estas se consideran un instrumento para hacer constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita, las cuales se deben expedir con tal formalidad que permita una defensa real al contribuyente en caso de vulnerar los principios de legalidad y seguridad jurídica. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final, es conveniente mencionar que no existe un límite para levantar actas parciales, por lo que puede haber actas parciales de resistencia, de constancia de hechos, de ratificación de visita, de sustitución de visitantes, de recepción de documentos, de incumplimiento de entrega de documentos, de suspensión de plazo, entre otras. De acuerdo con el criterio del Tribunal de Justicia Administrativa, no es necesario dejar citatorio al levantar un acta parcial cuando el contribuyente visitado o su representante no se encuentre presente en el lugar donde se esté realizando la auditoría, toda vez que no causa perjuicio alguno al contribuyente porque lo asentado en ellas no trasciende a la esfera jurídica del gobernado ni temporal ni definitivamente, pues únicamente constituye el reflejo de los actos de ejecución de una orden de visita y simples opiniones que, en todo caso, servirán de motivación a la resolución definitiva que pudiera llegar a dictarse, estando los auditados en posibilidades de conocer los hechos u omisiones asentados en estas actas parciales que pudieran establecer el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, para que tenga oportunidad de desvirtuarlos, o corregir su situación fiscal, cuando la Autoridad fiscal les informen que pueden acudir dentro del plazo que debe mediar entre la última acta parcial y el acta final (Tesis: 2a./J. 66/2018 (10a.)). Lo anterior al considerar que las actas parciales no son actos definitivos, y por ello recurribles aisladamente, entonces las actuaciones registradas en ellas, como son los requerimientos de información o documentación, sólo pueden controvertirse impugnando la resolución definitiva del crédito fiscal, por tanto, las formalidades consistentes en dejar un citatorio previo en los casos en que el interesado no se encuentre al momento de la diligencia, no aplican para el levantamiento de actas parciales o complementarias, en las que se hagan constar hechos o requerimientos de información o documentación al contribuyente.

Las actas parciales se entenderán que forman parte integrante del acta final de la

visita y cuando de su revisión y demás documentación vinculada a éstas, se observe que el procedimiento no se ajustó a las normas aplicables, que pudieran afectar la legalidad de la determinación del crédito fiscal, la autoridad podrá de oficio, por una sola vez, reponer el procedimiento, a partir de la violación formal cometida.

En la última acta parcial es importante dar a conocer al contribuyente, todos los hechos u omisiones detectados durante la revisión y que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, toda vez que en ese justo momento, entre dicha acta y la final es que el contribuyente, podrá presentar las pruebas que desvirtúen los hechos, omisiones o corregir su situación fiscal, por lo que esa oportunidad solo puede ser eficaz si se le dan a conocer al contribuyente, los motivos y fundamentos con los cuales la autoridad basa su afirmación de que existieron hechos u omisiones, sin embargo, debemos considerar que existe una tesis aislada de la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, donde su criterio va enfocado a permitir la no motivación y fundamentación de las actas parciales en la visitas domiciliarias, lo cual nos parece contradictorio y erróneo, si consideramos que de estas actas dependen la resolución final dictada por la Autoridad, y en caso que dicha resolución termine en perjuicio del gobernado, este no tendrá los elementos suficientes para ejercer una correcta defensa, dicha tesis a continuación se transcribe con el objeto de observar su sentido.

“Décima Época Registro: 2014810 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Aislada Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 04 de agosto de 2017 10:12 h Materia(s): (Constitucional) Tesis: 2a. CXVI/2017 (10a.) VISITA DOMICILIARIA. EL ARTÍCULO 46 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN NO VULNERA EL PRINCIPIO DE IGUALDAD POR NO EXIGIR FUNDAMENTAR Y MOTIVAR LAS ACTAS LEVANTADAS DURANTE EL DESARROLLO DE ESA FACULTAD DE COMPROBACIÓN. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en diversas ejecutorias, ha determinado que las actas levantadas en el desarrollo de la visita domiciliaria son actos instrumentales que, por regla general, no deben estar fundamentados ni motivados, ya que son elaborados por los inspectores o visitadores, quienes no ejercen facultades para resolver la situación fiscal del contribuyente. Por su parte, en la jurisprudencia 2a./J. 18/2011 (), de rubro: "REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN.", se determinó que el oficio de observaciones emitido en la revisión de gabinete debe estar fundado y motivado. Pues bien, el hecho de que las actas levantadas en la visita domiciliaria, no deban satisfacer los requisitos de fundamentación y motivación y, en cambio, el oficio de observaciones emitido en la revisión de gabinete sí esté sujeto al cumplimiento de esos requisitos, no se traduce en la inconstitucionalidad del artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, por violación al principio de igualdad, pues ese precepto se refiere a una facultad de comprobación que*

posee características propias que no coinciden con la revisión de gabinete regulada en el artículo 48 de la citada codificación, ya que la diferencia entre las actas levantadas en la visita domiciliaria, y en la revisión de gabinete es que la autoridad fiscal es quien revisa directamente y, en su caso, formula las observaciones advertidas respecto de la situación fiscal del contribuyente; por ende, no se trata de facultades de comprobación referidas a sujetos ubicados en un plano similar o equiparable.

Acta final. La visita domiciliaria deberá concluir dentro de un plazo máximo de doce meses, contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, una vez concluida, se deberá levantar el acta final de la visita para poder firmarla los visitadores, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos, en caso de no estar presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio con la finalidad que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en caso que el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla o a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma. Al levantar el acta final y al emitir la resolución definitiva de créditos fiscales, la Autoridad no debe alterar los hechos u omisiones expresando causas distintas a las consignadas inicialmente en las actas parciales y diferente a lo apreciado en la última acta parcial, después de haber intervenido el contribuyente posterior al levantamiento de esta última, pues de hacerlo su actuar sería ilegal al negar la prerrogativas de audiencia y de eventual autocorrección a que se refiere el artículo 46 del Código Fiscal de la Federación, en armonía con los artículos 14 y 16 Constitucionales.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro del plazo estipulado, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron durante dicha visita o revisión.

Es importante mencionar que se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas parciales, si antes del cierre del acta final el contribuyente no desvirtúa los mismos, toda vez que entre la última acta parcial y la final deberán de transcurrir cuando menos 20 días para el levantamiento de esta última; sin embargo, tratándose de empresas multinacionales o de partes relacionada, el tiempo será de cuando menos dos meses, así mismo, en caso de detectar hechos

u omisiones que puedan implicar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de buzón tributario al contribuyente o a su representante legal, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, al término de este plazo, se deberá levantarse un acta circunstanciada y posteriormente la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas.

Dentro de una revisión de carácter fiscal considerada como un acto de molestia a la esfera jurídica del gobernado, la Autoridad se encuentra legitimada para efectuar otros actos de molestia dentro del “mismo acto”, cuando así lo considere necesario para salvaguardar el interés público, ya que al asumir que la orden de visita constituye un acto de autoridad, al ser una manifestación unilateral y externa de voluntad para introducirse a través de sus agentes, al domicilio particular, social o fiscal del sujeto pasivo designado en la orden de visita, ésta es considerada un acto de molestia permitido por la Constitución Federal, cuando tenga como finalidad cerciorarse de que se han cumplido las disposiciones fiscales, de tal manera que al ser embestido este acto de legalidad, las Autoridades se encuentran facultadas para.

- a) Sellar o colocar marcas en documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren.
- b) Obtener información de terceros independientes respecto de operaciones comparables.
- c) Cuando en el ejercicio revisado se disminuyan pérdidas fiscales, se acrediten, compensen saldos a favor, pago de lo indebido, se apliquen estímulos o subsidios fiscales, se podrá requerir al contribuyente dentro del mismo acto de comprobación la documentación comprobatoria para acreditar lo anterior, independientemente del ejercicio en que se hayan originado los mismos, sin que dicho requerimiento se considere como un nuevo acto de comprobación.
- d) Solicitar el auxilio de la fuerza pública cuando los contribuyentes, impidan de cualquier forma o por cualquier medio, el inicio y desarrollo de

sus facultades de comprobación.

- e) Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes de la negociación del contribuyente o responsable solidario.

Lo anterior no debe ser a criterio o arbitrio de la autoridad, debe existir una razón para poder efectuar los actos anteriores, los cuales deben ser circunstanciados en la respectiva fundamentación y motivación que se ofrezca en el procedimiento respectivo, aportando las pruebas, razonamientos de los hechos y circunstancias apegándose siempre a lo estipulado en ley.

Para concluir, es indispensable asentar que el citatorio para notificar el inicio de la revisión, así como el cierre del acta final no constituye un acto de molestia, pues no es propiamente un acto o resolución administrativa, sino una comunicación de la autoridad, ya que sólo transmite el acto que le precede, sustentado lo anterior con diferentes criterios vertidos por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por tanto, el citatorio para la notificación del inicio o cierre de la revisión fiscal, no está sujeta a los requisitos de fundamentación y motivación previstos por los artículos 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 38 del Código Fiscal de la Federación, en tanto que esta diligencia se rige por los requisitos establecidos en los artículos 134 a 137 de este último ordenamiento; debemos mencionar que, si el visitador no acude en la fecha fijada en el citatorio para entender su inicio o el cierre del acta final en una visita domiciliaria, se debe dejar uno nuevo para respetar el derecho a la seguridad jurídica del visitado, sin llegar a mayores consecuencias, siempre y cuando no sobrepase el termino legal para levantar el acta final, y la ausencia sea por alguna causa justificada, esto en base a la tesis Jurisprudencial número 2a./J. 155/2017 (10a.) de Suprema Corte de Justicia, Segunda Sala, del 8 de Diciembre de 2017 por contradicción de tesis, la cual manifiesta.

“Los artículos [44, fracción II](#) y [46, fracción VI](#), del [Código Fiscal de la Federación](#) prevén que ante la ausencia del visitado o de su representante para el inicio de la visita domiciliaria o el cierre del acta final, debe dejarse citatorio para que espere al visitador a una hora determinada del día siguiente para el desarrollo de la diligencia correspondiente; sin embargo, no señalan qué hacer cuando el visitador no acuda en la fecha fijada en el citatorio inicial y, por ende, menos aún la posibilidad de la expedición de uno ulterior. En ese sentido, atento al derecho a la seguridad jurídica, y para otorgar al gobernado la total certeza del desarrollo de la visita domiciliaria desde su inicio hasta su fin, optando con su presencia o la de su representante, la inasistencia del visitador genera la necesidad de dejar un nuevo citatorio con quien se encuentre presente en el lugar a visitar (cuando no se

halle la persona buscada), donde se fije fecha cierta que no podrá ser otra que la del día siguiente al de su entrega, sin que requiera expresarse el motivo que generó que faltara a la fecha originalmente establecida.”

5.3. VISITAS DE VERIFICACION

Una de las variantes de las visitas domiciliarias en la práctica, son las visitas de verificación por parte de la autoridad, reglamentadas en el artículo 42 fracción V del mismo código, las cuales tiene como objeto revisar el cumplimiento por parte del contribuyente relacionadas con solicitudes o avisos del registro federal de contribuyentes, expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet, revisar la operación de las máquinas, sistemas, registros electrónicos y de controles volumétricos, que estén obligados a llevar, verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas, cuenten con el marbete, precinto correspondiente o que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, así mismo que las cajetillas de cigarros para su venta en México, contengan impreso el código de seguridad o en su caso, que éste sea auténtico, verificar que la documentación o comprobantes que acrediten la legal propiedad, posesión, estancia, tenencia o importación de las mercancías de procedencia extranjera, además de las autorizaciones, concesiones, padrones, registros o patentes establecidos en la Ley Aduanera, su Reglamento y las Reglas Generales de Comercio Exterior, que emita el Servicio de Administración Tributaria. Las reglas para este procedimiento las encontramos en el artículo 49 del mismo Código y demás formalidades que resulten aplicables, en términos de la Ley Aduanera.

De manera lógica, al ser una visita de verificación se realizara en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública, de los contribuyentes si son abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías, en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones, autorizaciones o de registro en materia aduanera.

Se deberá entregar la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección, en este procedimiento

de manera concreta exige que la verificación se realice con quien se encuentre al frente del lugar visitado, aunque no sea el contribuyente o su representante legal, omitiendo la formalidad de poder dejar citatorio para que al día siguiente se presenten los mismos, al respecto la corte se ha manifestado en favor de dicha práctica al considerar que la eficacia del acto de autoridad requiere una inminente inmediatez del mismo, donde el agente de la administración tributaria será un observador de las actividades del negocio, tal como las llevan en la normalidad, y por las características propias de dicho tipo de visitas, implican que el contribuyente cuente con la menor oportunidad para desviar o alterar la operación que lleva a cabo antes de la visita del agente verificador,(tesis:162253. 1a. LI/2011. Primera Sala. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIII, abril de 2011, Pág. 318.)

Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos, si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.

se deberá levantar un acta circunstanciada en la que se manifiesten los hechos u omisiones conocidos por los visitadores o las irregularidades detectadas durante la inspección; es decir, se deberán asentar los pormenores de los hechos u omisiones generadores de la infracción que se imputa al contribuyente, relacionados con la operación que efectuó éste y de cuya realización hace depender la autoridad fiscal la sanción respectiva; verbigracia: como podrían ser las particularidades por las que se supo que al expedir los comprobantes fiscales, el contribuyente dejó de cumplir alguno o algunos de los requisitos legales. Lo anterior se comprende, pues para que el acto se ajuste a derecho, y no dejar en estado franco de indefensión al contribuyente, es necesario que no se omita asentar circunstanciadamente, los hechos u omisiones con los que se demuestre cómo se practicó la visita, pues con ello se impediría al gobernado defenderse por infringir disposiciones fiscales, ya que no estaría en condiciones de combatir situaciones imprecisas y, por ende, de ofrecer las pruebas para acreditar que la visita domiciliaria contraría lo que establece la ley.

Si al cierre del acta de visita domiciliaria, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará de manera detallada y precisa en la propia acta

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

para no dejar al gobernado en estado de incertidumbre jurídica y evitar una real defensa, máxime si esto ocasiona una infracción al gobernado, ya que esto si afectaría la validez y valor probatorio de la misma; al darse por concluida la visita domiciliaria.

Al corroborar el verificador que el visitado incumplió a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente, previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes, este tiempo de tres días no se considera violatorio de los derechos de legalidad, seguridad jurídica ni equidad procesal, toda vez que en este tipo de visitas, solo son para comprobar si el contribuyente cumple con la normatividad requerida en materia fiscal, en sus operaciones cotidianas, al no expedir comprobantes y no acatar las normas fiscales objeto de este tipo de revisión solo bastan los días mencionados para que desvirtúe los hechos señalados por el visitador.

Si se observa que el visitado, no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión, la resolución deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses contados a partir del vencimiento del plazo de los tres días.

Es conveniente mencionar que en un revisión sobre expedición de facturas, de acuerdo a las reglas de carácter general o miscelánea fiscal como se conoce en esta materia, si las operaciones no rebasan de cien pesos y el cliente no solicita comprobante, el contribuyente no está obligado a expedir dicho comprobante fiscal; sin embargo, si la operación rebasa de cien pesos o el cliente solicita un comprobante, entonces el contribuyente inevitablemente deberá entregar un comprobante simplificado o bien una factura si el cliente cuenta con su registro federal de contribuyente, lo anterior se menciona toda vez que, en ocasiones cuando el verificador se da cuenta de que el contribuyente no expidió comprobante alguno por una operación, aun cuando ésta no rebasa de la cantidad antes indicada, procede a redactar el acta asentando que el contribuyente no expide comprobantes fiscales.

5.4. REVISIONES DE GABINETE O ESCRITORIO.

El fundamento legal para este tipo de revisión, lo encontramos en el artículo 42 fracción II del ordenamiento en estudio, al dictar que una de las facultades de la Autoridad para efectos de comprobar el cabal cumplimiento de las normas fiscales por parte del contribuyente, es requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en las oficinas de las propias autoridades, la contabilidad, los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión. Al ser un acto administrativo debe contener los requisitos que establece el artículo 38 del mismo código, los cuales deben constar por escrito en documento impreso, contener correctamente los datos con el nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien se dirige, y el qué carácter que debe asumir en la diligencia; esto es, como contribuyente, responsable solidario o de tercero, así como del domicilio fiscal; en el caso de persona moral, el documento se dirige a su representante legal, además de señalar correctamente lugar y fecha de emisión, la autoridad que lo emite, los fundamentos o disposiciones legales y los motivos por los cuales se emite, e indicar el objeto o propósito de la revisión, el o los ejercicios, periodos, contribuciones u operaciones que serán revisados, las obligaciones fiscales y/o aduaneras que se van a revisar, el lugar y plazo en el cual debe proporcionarse la información solicitada, contener la firma autógrafa del funcionario competente, la información anterior, debe ser proporcionada por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante legal. Lo anterior, debe ser revisado muy minuciosamente el contribuyente, con el propósito que se verifiquen estos aspectos relevantes a las revisiones de escritorio o gabinete, toda vez que en armonía con este artículo 42 fracción II y el 16 primer párrafo Constitucional, para no generar un estado de inseguridad al gobernado, es necesario darle a saber si tiene o no las categorías en los términos en que debe cumplir el mandamiento de autoridad, y los alcances que tiene la actuación de la misma, pues al ejercer la Autoridad su facultad, debe dar plena seguridad y certeza al contribuyente y evitar el ejercicio indebido o excesivo de su atribución en la revisión en perjuicio del gobernado; pues de la disposición en estudio se faculta a la autoridad fiscal para que requiera a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad y otros datos, documentos e informes de carácter fiscal que considere convenientes para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y también señala que dicha facultad puede ejercerse por diferentes

motivos como pueden ser verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales, determinar tributos omitidos, determinar créditos fiscales, comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a autoridades hacendarias, entre otros; de tal manera que, si la autoridad requiere al particular con más de una categoría, es indispensable especificar de manera precisa en la orden el porqué se le determina cada una, dado que el dispositivo de referencia establece tres hipótesis que pueden ser como contribuyente, como responsable solidario o como tercero; por consiguiente, en atención al objeto de la visita, la autoridad tributaria debe ser precisa para evitar de manera real dejar en un estado de inseguridad al particular, fundamentamos lo anterior en base a la tesis jurisprudencial de la segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número 2a./J. 68/2000, de rubro: "REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR."

Por su parte el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, establece el procedimiento a seguir para la revisión de gabinete, ahora bien, de acuerdo con la fracción I de dicho numeral, la solicitud de revisión se notificará al contribuyente conforme al artículo 134 del propio ordenamiento, el cual estipula en su fracción primera que deberá ser, *"Personalmente o por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos"*, es menester mencionar que, el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación establece en la revisión de escritorio o de gabinete, que la notificación de la solicitud de información o del oficio de observaciones debe practicarse personalmente en el domicilio fiscal del contribuyente, en caso de que no se encuentre a la persona visitada o al representante legal, dejará citatorio a efecto de que el visitado o su representante legal se encuentren en el domicilio a hora determinada del día siguiente, con el apercibimiento que en caso de no encontrarse, la diligencia se entenderá con quien se halle en el domicilio, de acuerdo al artículo 137 Código Fiscal de la Federación, también la notificación de la orden se podrá realizar por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que

haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o se cambie de domicilio después del citatorio; también se podrá notificar por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión o en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan de manera voluntaria previo citatorio en las mismas, en armonía con el artículo 136 del mismo ordenamiento, en este caso es importante mencionar que el personal por parte de la Autoridad, deberá identificarse en todo momento con motivo de crear certidumbre jurídica ante el gobernado para saber que se encuentra ante autoridad competente.

Si en la revisión existiera incumplimiento a las normas fiscales, se deberá formulará oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido relacionadas al incumplimiento de las disposiciones fiscales; contando con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el mismo, o para corregir su situación fiscal.

Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días; para empresas multinacionales o que realicen operaciones con partes relacionadas será de dos meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de un mes a solicitud del contribuyente; al respecto la primera sección de la sala superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa reitera el precedente VII-P-1aS-517, en octubre del 2018 mediante la tesis VIII-P-1aS-457 la cual reproducimos a continuación:

“REVISIÓN DE GABINETE. PROCEDENCIA DEL PLAZO ADICIONAL DE QUINCE DÍAS CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 48 FRACCIÓN VI, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, PARA PRESENTAR PRUEBAS QUE DESVIRTÚEN LAS IRREGULARIDADES DETECTADAS DURANTE LA REVISIÓN.- De conformidad con el artículo 48 fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, existen dos plazos para desvirtuar las irregularidades detectadas al emitirse el oficio de observaciones con motivo de la revisión de gabinete, a saber: 1) El plazo general de veinte días para el caso de que solo se revise un ejercicio fiscal, y 2) El plazo de quince días adicional al citado plazo de veinte días, para el caso de que se revise más de un ejercicio fiscal; y de acuerdo al propio numeral, para que proceda el plazo referido en segundo término, se deben cubrir dos requisitos: a) Que el contribuyente se encuentre sujeto a revisión de más de un ejercicio; y

b).- Que se presente la solicitud para la obtención del plazo adicional dentro del plazo inicial de veinte días otorgado para desvirtuar las irregularidades detectadas durante la revisión. En este sentido, si la revisión solo abarcó un ejercicio fiscal, resulta improcedente otorgar al contribuyente revisado un plazo adicional al general de veinte días, para desvirtuar las irregularidades conocidas durante la revisión, en tanto que uno de los requisitos de procedencia para conceder dicho plazo adicional de quince días, es que la revisión de la que está siendo objeto el contribuyente, comprenda más de un ejercicio; empero, cuando se trate de más de un ejercicio fiscal o fracción de él, dicho plazo adicional de quince días, necesariamente debe otorgarse al tratarse de una facultad reglada por el precepto legal en comento.”

En caso de no existir observaciones, se le comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.

La autoridad podrá argumentar respecto al oficio de observaciones, que este no depara perjuicio alguno al gobernado toda vez que no constituye una resolución definitiva, pues su naturaleza y objeto de dicho oficio, no son vinculatorias ni producen una afectación temporal ni definitiva en la esfera jurídica del gobernado, ya que son de carácter transitorio, pues son opiniones, las cuales pueden ser desvirtuadas por el contribuyente, responsables solidarios o terceros, durante el plazo establecido en la ley, y su único objeto es el de aportar los elementos necesarios para que en su caso, la autoridad fiscal emita la resolución mediante la cual determine la situación fiscal del contribuyente, pero no constituye la actuación que pone fin al procedimiento de fiscalización, ni determina la situación jurídica del contribuyente, por tanto, no es necesario que se encuentre fundado ni motivado, por no ser una resolución definitiva, pues baste solamente que se encuentre circunstanciado, no siendo necesario que la autoridad fiscal precise los preceptos legales que estima resultan aplicables, ni que señale las causas especiales o razones particulares por las cuales considera que los hechos u omisiones observados encuadran en el supuesto que dichas normas prevén, porque se trata precisamente de observaciones asentadas por aquél, y será en la determinación correspondiente donde la autoridad decidirá si esos aspectos entrañan el incumplimiento de las leyes fiscales, fundando y motivando su proceder. Al respecto la Suprema corte de justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia por contradicción de tesis, entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Segundo y Tercero, todos en materia administrativa del Sexto Circuito y el primer Tribunal Colegiado del Vigésimo Séptimo Circuito, publicada en el semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, en su Tomo XXXIII de febrero de 2011 en la página 969, donde

determina que el oficio de observaciones, al tener ese carácter de acto de molestia, debe cumplir con las garantías de fundamentación y motivación, pues causa una afectación en la esfera jurídica del contribuyente o responsable solidario al obligarlo a desvirtuar los hechos consignados, o bien, a corregir su situación fiscal.

“REVISIÓN DE GABINETE. EL OFICIO DE OBSERVACIONES EMITIDO DENTRO DE DICHO PROCEDIMIENTO DEBE CUMPLIR CON LAS GARANTÍAS DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Esta Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que acorde con el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los actos de molestia deben estar fundados y motivados. Por tanto, el oficio de observaciones emitido en términos del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, al tener ese carácter, debe cumplir con las garantías de fundamentación y motivación, pues causa una afectación en la esfera jurídica del contribuyente o responsable solidario al que se dirige, ya que lo vincula a desvirtuar los hechos en aquél consignados, o bien, a corregir totalmente su situación fiscal conforme a lo en él asentado, a efecto de que la autoridad no emita la resolución en que determine créditos fiscales a su cargo. Además, si bien es cierto que es criterio reiterado de este Alto Tribunal que en materia tributaria la garantía de audiencia no necesariamente debe ser previa al acto privativo, también lo es que el citado artículo 48 prevé la oportunidad para el particular de desvirtuar lo señalado en el oficio de observaciones, previamente a la emisión de la resolución determinante de créditos fiscales, con el objeto de que ésta ni siquiera llegue a emitirse, oportunidad que sólo puede ser eficaz si se le dan a conocer los motivos y fundamentos con base en los cuales la autoridad fiscal basa su afirmación de que existieron hechos u omisiones.”

El oficio de observaciones se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I del mismo artículo 48 del multicitado Código, el cual lo encontramos dentro del título tercero capítulo I, referente a las “facultades de las autoridades fiscales”; sin embargo, esta disposición nos remite al artículo 134 del mismo ordenamiento, el cual se encuentra en el título V denominado “De los procedimientos administrativos” capítulo II llamado “de las notificaciones y la garantía del interés fiscal”; en este último artículo establece que las notificaciones deben ser personales, por ende deben ser en el domicilio fiscal del contribuyente y aunque el numeral 136 del mismo ordenamiento legal faculta a los particulares para que dentro de un procedimiento administrativo señalen un domicilio convencional para oír y recibir notificaciones, con el fin de brindar certeza de los actos realizados por la autoridad para que el particular pueda hacer valer oportunamente los medios de defensa que la legislación fiscal prevé, la autoridad debe apegarse a las reglas que rigen la revisión de gabinete o escritorio realizando la notificación en el domicilio fiscal, toda vez que el criterio adoptado por nuestro máximo Tribunal conforme al principio de la supremacía de la ley, donde se establece que la ley especial prevalece sobre la general, se concluye

que la notificación del oficio de observaciones, y en su caso, la resolución fiscal, para su validez, debe realizarse en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes y no el señalado por el contribuyente al iniciar una instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, dicho criterio se encuentra en la jurisprudencia por contradicción de tesis 152/2008-ss; entre las sustentadas por el Octavo Tribunal Colegiado en materia administrativa del primer Circuito y el primer Tribunal Colegiado en materia administrativa y de trabajo del Décimo Sexto Circuito, en el tomo XXIX de febrero de 2009 en su página 876 de la segunda Sala.

“NOTIFICACIÓN. EL OFICIO DE OBSERVACIONES O, EN SU CASO, LA RESOLUCIÓN FISCAL DICTADA CON MOTIVO DE LA SOLICITUD DE INFORMACIÓN, FUERA DE LA VISITA DOMICILIARIA, A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 48 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, VIGENTES DE 2000 A 2003, DEBE PRACTICARSE EN EL DOMICILIO MANIFESTADO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES.-De las fracciones I y IX del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, vigentes de 2000 a 2003, se advierte que cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria y cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichos actos serán notificados al contribuyente en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes. Por su parte, el artículo 136 del mismo ordenamiento, dispone que las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos. Ahora bien, conforme al principio del derecho de que la ley especial prevalece sobre la general, se llega a la conclusión de que el artículo 48, fracciones I y IX, al regular la facultad de la autoridad para solicitar determinados documentos a los particulares y definir cómo debe realizarse la notificación de dicha solicitud, es la que tiene la naturaleza de norma especial. Por tanto, la notificación de dicho oficio y, en su caso, la resolución fiscal, para su validez, debe realizarse en el domicilio manifestado ante el registro federal de contribuyentes.”

De igual manera, si el contribuyente no corrige totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones o aprovechamientos omitidos, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la jurisprudencia anterior.

Las revisiones de gabinete o de escritorio se encuentran sujetas a la garantía de inviolabilidad domiciliaria y demás formalidades que consigna el artículo 16 de

la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y una de las exigencias legales que deriva de dichas garantías, consiste en estas concluyan dentro del plazo máximo de doce meses de acuerdo a lo estipulado en el primer párrafo del artículo 46-A del multicitado Código, contado a partir de que se notifique el inicio de las facultades de comprobación y concluye con la notificación del oficio de observaciones o bien con la notificación por oficio, dentro del plazo aludido, de la conclusión de la revisión de gabinete, ante la inexistencia de observaciones por parte de la autoridad fiscal de acuerdo a la interpretación sistemática de los artículos 46-A y 48, fracciones IV, V, VI, VIII y IX, y 50 del Código Fiscal de la Federación; advirtiéndose que dicho plazo no es discrecional, de tal manera que, al no concluir la revisión en dicho plazo las consecuencias serían la conclusión o terminación de la visita o revisión en esa fecha, quedando la orden sin efectos, es decir, no puede producir consecuencias legales, y que todo lo actuado quede insubsistente, actualmente existe una reiteración de un precedente para apoyar lo anteriormente expresado, resuelto por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 8 de febrero de 2018, por unanimidad de 5 votos a favor con la tesis 10891/16-17-07-6/3435/17-S1-01-04; octava época. Año III. No. 20. marzo 2018. página 196, la cual se transcribe a continuación:

“El artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, que establece el plazo para concluir visitas domiciliarias y revisiones, en su último párrafo prevé que cuando las autoridades no levanten el acta final de visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos que el propio numeral señala, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella se derivaron. Por otra parte, el artículo 48 del mismo Ordenamiento Legal en sus fracciones I, IV y VI, establece la obligación de que la autoridad notifique el oficio de observaciones derivado de la revisión de la información o documentación requerida a los contribuyentes fuera de una visita domiciliaria. De lo anterior se sigue que, cuando dicho oficio no es notificado, o su notificación resulta ilegal, todas las actuaciones que de ella derivaron no surten efecto alguno, originando una violación que trasciende al sentido de la resolución impugnada, toda vez que, al no haber sido notificado el oficio conforme a la ley, jurídicamente no se da al afectado la oportunidad de desvirtuar los hechos u omisiones asentados en él, transgrediendo con ello las garantías de audiencia y seguridad jurídica consagradas en la Constitución General de la República, lo que acarrea la declaratoria de nulidad lisa y llana de la liquidación impugnada, al provenir de un acto viciado de origen.”

Por su parte el artículo 12 del mencionado Código, estipula que cuando los plazos se fijan por mes, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició, concluyendo de manera armónica que dicho plazo termina el día de la notificación de observaciones y no el día hábil siguiente a la notificación.

El plazo para concluir la revisión de gabinete se suspenderá en los casos de huelga de trabajo, fallecimiento del contribuyente, hasta que se designe al representante legal de la sucesión o cuando el contribuyente no sea localizado, ya sea porque cambio de domicilio o simplemente desaparece. En los casos que el contribuyente no atienda las notificaciones también se suspenderá el plazo sin exceder de seis meses, si fueran varias notificaciones el plazo de suspensión no deberá ser mayor a un año, no siendo necesario la notificación de la suspensión del plazo de acuerdo con el siguiente criterio del tribunal:

“REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA CONCLUIRLA EN EL SUPUESTO DEL ARTÍCULO 46-A, SEGUNDO PÁRRAFO, FRACCIÓN IV, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO REQUIERE DECLARATORIA DE LA AUTORIDAD FISCAL MEDIANTE OFICIO QUE NOTIFIQUE AL CONTRIBUYENTE. La referida porción normativa establece un mecanismo por el cual se tiene certeza de que la suspensión del plazo para concluir la revisión de escritorio o gabinete, se actualiza cuando el contribuyente no atiende el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y que dicha paralización inicia a partir de que fenezca el término concedido para desahogar lo solicitado, de manera que la duración de la medida suspensiva dependerá del tiempo en que persista su actitud contumaz, que no podrá ser mayor a 6 meses o de 1 año, dependiendo de si se realizaron uno o más requerimientos. Entonces, a fin de salvaguardar el derecho a la seguridad jurídica reconocido por el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, resulta innecesario que la autoridad fiscal emita declaratoria de la actualización de la suspensión del plazo para concluir la revisión de gabinete o de escritorio mediante oficio y lo notifique al contribuyente revisado, en el cual también exprese a partir de cuándo inicia y en qué fecha concluye, pues al tratarse de una causa cuya actualización y duración dependen de las conductas desplegadas por el propio contribuyente, basta con que no atienda al requerimiento de la autoridad, así como a la fecha en que incumplió, para que sepa con certeza que se configuró la suspensión indicada y que ésta cesará cuando atienda lo solicitado o se cumplan los plazos máximos de suspensión.”

Ahora, en el artículo 50 del mismo ordenamiento legal, declara que las resoluciones donde se finque un crédito fiscal, deberán ser emitidas y notificadas de manera personal en un plazo máximo de 6 meses contado a partir de la fecha en que concluya el plazo de los 20 días o de los 15 días adicionales cuando se trate de más de un ejercicio fiscal, o de dos meses y un mes adicional en caso de requerirlo empresas multinacionales o que realicen operaciones con partes relacionadas, que son los plazos con que el contribuyente cuenta para corregir su situación fiscal o desvirtuar los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones emitido por la Autoridad fiscal.

El plazo para emitir la resolución a que se refiere este artículo se suspenderá en los casos de huelga de trabajo, fallecimiento del contribuyente, o cuando el contribuyente cambie de domicilio sin presentar aviso o desapareció, concluyendo dicho plazo cuando termine la huelga, se nombre a un sucesor o se localice al contribuyente. De igual manera, se suspende el plazo en caso de interposición cualquier medio de defensa contra el oficio de observaciones desde que se interpongan hasta la resolución definitiva del acto.

En la resolución deberán señalarse los plazos para ser impugnada la misma en el Recurso Administrativo y en el Juicio Contencioso Administrativo, en caso de omisión el contribuyente contará con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el Recurso Administrativo o el Juicio Contencioso Administrativo.

5.5. DE LA REVISIÓN ELECTRÓNICA

Se encuentra regulada por el artículo 42 fracción IX del mismo Código, donde faculta a las Autoridades fiscales para practicar revisiones electrónicas a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, basándose en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros, conceptos específicos de una o varias contribuciones, dando a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional la cual podrá acompañar un oficio de preliquidación por el pago de algún crédito fiscal; en otras palabras, una revisión electrónica consiste en examinar conceptos o rubros específicos a través de medios electrónicos, desde la notificación hasta la conclusión; con esto se reducen los plazos para concluir las auditorías y se disminuyen los costos, además, la comunicación se vuelve más eficiente y el proceso más transparente, el procedimiento lo encontramos en el artículo 53-B del citado Código.

El Buzón Tributario envía un mensaje al correo electrónico del contribuyente

para informarle que tiene una notificación, si los documentos enviados por la autoridad son abiertos dentro de los tres días siguientes se entiende hecha la notificación; si no, al cuarto día la notificación electrónica se tiene por realizada; se cuenta con un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, para que manifieste lo que a derecho convenga y proporcione la información y documentación, con el objetivo de desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional, todo por medio de documentos digitalizados a través del buzón tributario, al aceptar la preliquidación el sujeto pasivo, se considera que no se transgrede su derecho de audiencia reconocido por el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al tener la oportunidad de desvirtuar los hechos, ante esta situación solo, pagará solo una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.

En caso de ofrecer pruebas para desvirtuar la resolución provisional y una vez analizadas, la autoridad dentro de los diez días siguientes después de vencido el plazo de los veinte días para desvirtuar los hechos, podrá en caso de identificar elementos adicionales que deban ser verificados, efectuar un segundo requerimiento, que deberá ser atendido dentro del plazo de diez días siguientes a partir de la notificación del segundo requerimiento, o solicitar información y documentación de un tercero, quien deberá atender la solicitud dentro de los diez días siguientes a la notificación del requerimiento, situación que deberá notificársele al contribuyente dentro de los diez días siguientes a la solicitud de la información, la información y documentación que aporte el tercero deberá darse a conocer al contribuyente dentro de los diez días siguientes a aquel en que el tercero la haya aportado, para lo cual el contribuyente contará con un plazo de diez días contados a partir de que le sea notificada la información adicional del tercero para manifestar lo que a su derecho convenga.

El plazo máximo es de cuarenta días para la emisión y notificación de la resolución final, contados a partir del vencimiento de los plazos anteriores para desvirtuar el acto, con base en la información y documentación con que se cuente en el expediente.

El procedimiento de revisión electrónica se deberá concluir dentro de un plazo máximo de seis meses, contados a partir de la notificación de la resolución provisional, que es cuando se tiene por iniciada dicha revisión, excepto en

materia de comercio exterior, en cuyo caso el plazo no podrá exceder de dos años, este plazo para concluir la revisión se suspenderá en los casos de huelga, fallecimiento o no localización del contribuyente, por no acatar la autoridad las formalidades legales pudiendo reponer el procedimiento por única vez, y en los casos fortuitos o de fuerza mayor que impidan a la autoridad seguir con dicha revisión.

Es importante mencionar que los contribuyentes, desde el momento en que reciben en su buzón tributario la determinación provisional y hasta antes de que les sea notificada la resolución definitiva, pueden solicitar ante la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente un Acuerdo Conclusivo o promover el medio de defensa más adecuado a la situación particular como son, el Recurso de Revocación o el Juicio de Nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

A manera de información general diremos que, el buzón tributario es un medio electrónico que permite la comunicación entre el Sistema de Administración Tributaria y los contribuyentes, quienes pueden realizar trámites, presentar promociones o información de documentación, atender requerimientos, como ya se comentó, este medio funciona para notificar los actos administrativos y da respuesta a las solicitudes, promociones o consultas; para ingresar, las personas físicas lo pueden hacer con contraseña y solamente en algunos trámites es necesario contar con e-firma (firma electrónica); las personas morales deben de contar con su e.firma. Los datos e información que se depositen en el buzón son confidenciales; de acuerdo con la Resolución Miscelánea Fiscal para el 2018, la regla 2.2.6, da a conocer el listado de los trámites y servicios que se presentan en el buzón, a través de este portal, al respecto la Corte sentó jurisprudencia respecto a la legalidad del uso del buzón tributario de acuerdo con el siguiente criterio:

“Época: Décima Época Registro: 2012918 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 28 de octubre de 2016 10:38 h Materia(s): (Constitucional) Tesis: 2a./J. 137/2016 (10a.)

BUZÓN TRIBUTARIO. EL ARTÍCULO 17-K DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, AL ESTABLECER ESE MEDIO DE COMUNICACIÓN ENTRE EL CONTRIBUYENTE Y LA AUTORIDAD HACENDARIA, NO VIOLA EL DERECHO A LA SEGURIDAD JURÍDICA (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013). El citado precepto

dispone que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual, la autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido, y los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos, o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal, estableciendo el mecanismo para corroborar su autenticidad y correcto funcionamiento inicial. Lo anterior permite observar que el artículo 17-K del Código Fiscal de la Federación sólo instaura un nuevo canal de comunicación entre el contribuyente y la autoridad hacendaria aprovechando los avances tecnológicos, precisando con toda claridad cuál será su propósito y la forma en que se le dotará de eficacia, con lo cual, se deja en claro al contribuyente a qué atenerse, pues la norma le permite conocer que tendrá asignado un buzón tributario para interactuar e intercambiar información con la autoridad hacendaria, de manera que tiene la certeza de que, a través de ese medio, le efectuará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita y que, por la misma vía, deberá presentar sus promociones, solicitudes, avisos, dar cumplimiento a sus obligaciones y a los requerimientos que se le formulen, así como realizar consultas sobre su situación fiscal, aunado a que la redacción de la norma impide a la autoridad cualquier actuación arbitraria o excesiva, en la medida en que establece con precisión el objeto y finalidad del buzón tributario, el cual no podrá utilizarse para cuestiones diversas de las expresamente establecidas por el legislador. En esos términos, el artículo 17-K invocado, no viola el derecho a la seguridad jurídica reconocido en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomando en consideración, que sólo propone delimitar lo que podrá enviarse a través del citado medio, y no detalla cómo se hará el envío respectivo, esto es, cómo se efectuarán las notificaciones por esa vía ni bajo qué parámetros se tendrán por realizadas, a fin de constatar que la información respectiva ha sido entregada al receptor, pues esos aspectos se regulan esencialmente en el artículo 134 del referido código tributario.”

El Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con la información del diario “el economista” del 10 de junio del 2018, informo que si bien, aún es imprescindible la auditoría en papel, la tendencia es que en algunos años ésta desaparezca debido a que, con las nuevas tecnologías gran parte de la información se obtiene de manera digital y en tiempo real, toda vez que con las herramientas que se cuenta, los papeles de trabajo se pueden integrar, en una primera etapa, de manera más rápida y eficiente, además las auditorías electrónicas, mencionó Agustín Durán Becerra, son menos invasivas para los contribuyentes, ya que el auditor no tiene que ir hasta el domicilio del contribuyente, sino que a través del buzón tributario es notificado del asunto, y también por este medio, puede mandarle las pruebas para desvirtuar lo incumplido respecto con las obligaciones fiscales. Se menciono que, durante los primeros tres meses del año, se concluyeron 327 auditorías electrónicas; de las cuales, 308 tuvieron observaciones, mientras que 204 resultaron en la autocorrección de los datos, obteniendo de estas auditorías electrónicas que se

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

realizaron una recaudación de 163 millones de pesos, además de que se logró determinar créditos fiscales por un monto de 261 millones de pesos.

Es muy significativo no dejar de pasar inadvertido que de acuerdo con el artículo 42 párrafos quinto, sexto y séptimo párrafos del Código Fiscal, es aplicable en las visitas domiciliarias, de gabinete y las electrónicas, como un precepto imperativo, la obligación de informar por medio de buzón tributario al contribuyente, a su representante legal, y en el caso de las personas morales a sus órganos de dirección por conducto de aquel, en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas, el derecho que tienen para acudir a las oficinas que estén llevando a cabo el procedimiento de que se trate, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, debiendo indicar en esta invitación que pueden solicitar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, ser asistidos de manera presencial cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales. Después del plazo señalado la autoridad emitirá la última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva, en el caso de revisiones electrónicas, señalando en estas actuaciones la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto el contribuyente; previamente a esto, se deberá levantar un acta circunstanciada en la que se haga constar esta situación; el último párrafo de dicho artículo menciona que, *“el Servicio de Administración Tributaria establecerá mediante reglas de carácter general, el procedimiento para informar al contribuyente el momento oportuno para acudir a sus oficinas y la forma en que éste puede ejercer su derecho a ser informado.”*

Bajo tales circunstancias de formalidad, para salvaguardar la garantía de certeza y seguridad jurídica en favor de los contribuyentes, es un deber y obligación por parte de la autoridad cumplir con este requisito legal, máxime que dicha acta circunstanciada deben de dar a conocer los comparecientes los diversos hechos u omisiones que tengan relación con la situación fiscal de los mismo, los cuales son vinculativos con la decisión final por parte de la autoridad, lo cual resulta trascendental ya que de no observarse lo anterior, la autoridad fiscal estará incurriendo en una violación de procedimiento que trasciende a las defensas del contribuyente y del debido proceso al sentido de la liquidación de que se trate, negando el derecho de los contribuyentes a la autocorrección o al acuerdo

conclusivo, y hacer uso del derecho de la condonación de multas que la ley les concede de alcanzarse dicho acuerdo, de lo antes expuesto es aplicable la tesis VII-CASR-2 NEM-2, sustentada por la Segunda Sala Regional Norte-Este del Estado de México del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, visible en la Revista de dicho Órgano, Séptima Época, Año V. No 51, Octubre 2015, página 32 que señala: *“VIOLACIÓN FORMAL DE PROCEDIMIENTO.- SE ACTUALIZA SI ANTES DEL LEVANTAMIENTO DE LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, NO SE REQUIERE LA PRESENCIA DEL CONTRIBUYENTE EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD REVISORA, PARA INFORMARLE DE LOS HECHOS U OMISIONES QUE SE VAYAN CONOCIENDO EN EL DESARROLLO DE LA VISITA (LEGISLACIÓN VIGENTE A PARTIR DE 2014).- De conformidad con lo dispuesto por el artículo 42, fracción III, último párrafo, del Código Fiscal de la Federación y el punto II.2.8.8 de la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, publicada en el Diario Oficial de la Federación de treinta de diciembre de dos mil trece y que fue reformada en la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para dos mil catorce, publicada en el Diario Oficial de la Federación el trece de marzo de dos mil catorce, vigentes a partir del año de dos mil catorce, las autoridades fiscales que se encuentren ejerciendo algunas de las facultades de fiscalización ahí previstas, están obligadas a informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se vayan conociendo en el desarrollo del procedimiento, esto, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de revisiones electrónicas; específicamente, deberán notificar un requerimiento en el que solicitarán la presencia de las personas antes señaladas, para darles a conocer los hechos u omisiones antes referidos, y solo en caso de que no atiendan el requerimiento, las autoridades fiscales podrán continuar con el procedimiento de fiscalización, asentando tal hecho en la última acta parcial o en el oficio de observaciones, según se trate. Lo anterior adquiere importancia porque conforme a la exposición de motivos que envió el Órgano Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, respecto de la Iniciativa de Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal de la Federación, esto a propósito de la incorporación de un último párrafo al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, se expuso la necesidad de generar certeza y seguridad jurídica a*

los contribuyentes, por lo que se propuso la obligación a cargo de la autoridad fiscal de informar durante el desarrollo de todos los procedimientos de fiscalización, los hechos u omisiones que se vayan detectando durante el desarrollo de los mismos; lo que constituye un auténtico derecho para dichos contribuyentes, quienes solo conocen su situación fiscal al final de los medios de fiscalización y lo que permitirá a la autoridad y al contribuyente una mejor comunicación y, en su caso, "poder proceder a mecanismos alternos como los acuerdos conclusivos o la autocorrección". Asimismo, el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 69-C a 69-H, establece el derecho del contribuyente de poder solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo ante la Procuraduría Federal de la Defensa del Contribuyente, en cualquier etapa del procedimiento de fiscalización, a partir de que se dé inicio a dicho procedimiento y hasta antes de que se notifique la liquidación; lo que le puede generar como beneficios, entre otras, adoptar un acuerdo conclusivo que de consentirse por la autoridad fiscal, le permita cumplir de manera oportuna con sus obligaciones fiscales, y en todo caso, obtener un beneficio en la condonación de multas. Ello, concatenado con lo dispuesto por los preceptos legales al principio enunciados, permite colegir que la obligación impuesta a la autoridad fiscal por tales dispositivos, vigentes a partir de dos mil catorce, es parte de las etapas del procedimiento de fiscalización que la citada autoridad debe cumplir a efecto de que el citado procedimiento se desarrolle legalmente, por lo que de no observarse, la autoridad fiscal estará incurriendo en una violación de procedimiento que trasciende a las defensas del contribuyente y al sentido de la liquidación de que se trate. Sin que tal obligación se subsane mediante el conocimiento que la autoridad haga saber al contribuyente en el acta inicial de visita, del derecho que le asiste para autocorregir su situación fiscal, así como el otorgar a través de la última acta parcial, el plazo legal de veinte días, previsto por el artículo 46, fracción IV, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación; esto porque si bien tales acciones tienen como objetivo proteger algunos derechos del contribuyente, lo cierto es que eso no colma el otrora derecho del contribuyente de estar continuamente informado del avance de la revisión de sus documentos e informes, así como la opción a que previo a que se emita la última acta parcial, este pueda acudir ante las oficinas de la autoridades para conocer su situación fiscal y, en todo caso, tener la opción no solo de autocorregirse -lo que finalmente tendría un impacto en la liquidación fiscal sobre actualizaciones, recargos y/o multas-, sino incluso para llegar a un acuerdo conclusivo con el Servicio de Administración Tributaria, en donde

como lo señala la legislación aplicable, se puede obtener además, la condonación de multas, proponer planes de pago, entre otros beneficios, tal como lo marcan los preceptos legales antes invocados.”

En base a la tesis anterior la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente toma el siguiente criterio jurisdiccional aprobado en la Sesión de Comité de 24 de noviembre de 2017, que establece: “*PROCEDIMIENTO DE FISCALIZACIÓN. LA AUTORIDAD FISCAL DEBE NOTIFICAR AL CONTRIBUYENTE O SU REPRESENTANTE LEGAL, EL REQUERIMIENTO PARA QUE SE PRESENTEN EN LAS OFICINAS DE LA AUTORIDAD ANTES DE LA ÚLTIMA ACTA PARCIAL, PARA DARLE A CONOCER LOS HECHOS U OMISIONES DETECTADOS EN LA VISITA. De conformidad con el artículo 42, último párrafo del Código Fiscal de la Federación vigente en 2015, las autoridades fiscales que ejerzan entre otras las facultades de la fracción III del citado precepto, debían informar al contribuyente, a su representante legal y, tratándose de personas morales, también a sus órganos de dirección, de los hechos u omisiones que se fueran conociendo en el desarrollo del procedimiento; por su parte la Regla I.2.12.12 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2014, señalaba que para efectos del citado artículo, antes del levantamiento del última acta parcial, las autoridades fiscales debían notificar a lo sujetos antes mencionados, un requerimiento en el que solicitaran su presencia en sus oficinas para dar a conocer los hechos u omisiones detectados. Ahora bien, el Órgano Judicial estimó que era ilegal la resolución emitida por la autoridad coordinada en la que se determinó un crédito fiscal derivado de la práctica de una visita domiciliaria, ello al ser fruto de un procedimiento viciado, pues la autoridad omitió notificar al representante legal o a sus órganos de dirección, algún requerimiento en el que solicitaran su presencia en las oficinas de la autoridad revisora con la finalidad de darle a conocer los hechos u omisiones que fueron conociendo en el desarrollo del procedimiento de fiscalización violando con ello lo establecido en el numeral 42 citado. Juicio Contencioso Administrativo en la vía ordinaria. Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. 2017. Sentencia firme.*”

Relativamente lo referente a la revisión electrónica apenas comienza y falta mucho camino por recorrer, de donde se vislumbra un área de oportunidad inmensa para los profesionales en esta materia, ya que existen muchos criterios

aún muy ambiguos como el dictado en la Jurisprudencia Constitucional establecida en la tesis: 2a./J. 154/2016 (10a.), de la Segunda Sala en su Libro 35, de octubre de 2016, donde prevalece que para revisar la información que los contribuyentes ingresan a los sistemas electrónicos de almacenamiento y procesamiento, la autoridad no debe observar las formalidades prescritas para los cateos, máxime que ese proceder no implica una intromisión al domicilio de los contribuyentes por lo que no se puede considerar un acto de molestia al ser un pre revisión para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por tanto no existe violación al artículo [16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos](#), el cual protege el ámbito espacial en el que se desarrolla la vida privada de las personas, restringiendo la intromisión de la autoridad, no siendo este el caso. Sin embargo, no debemos de perder dos aspectos de forma demasiado importantes a saber; primeramente, que al tratarse de un acto administrativo, debe realizarse con las formalidades que establece el artículo 38 del mismo Código, por tanto, en analogía y armonía de interpretación al seguir las mismas reglas que rigen una revisión domiciliaria o de gabinete, esto es, contener correctamente los datos referente al nombre, denominación o razón social del contribuyente a quien se dirige **y con qué carácter debe asumir la revisión; esto es, como contribuyente, responsable solidario o de tercero**, así como del domicilio fiscal; en el caso de persona moral, el documento se dirige a su representante legal; señalar correctamente lugar y fecha de emisión; la autoridad que lo emite; los fundamentos o disposiciones legales **y los motivos por los cuales se emite, e indicar el objeto o propósito de la revisión**; el o los ejercicios, periodos, **contribuciones u operaciones revisados**; las obligaciones fiscales y/o aduaneras que se revisaron; el lugar y plazo en el cual debe proporcionarse la información para desvirtuar los hechos; lo recalcado lo realizamos con el propósito que el lector recuerde estos aspectos relevantes a considerar en las revisiones de escritorio o gabinete, toda vez que en armonía con este artículo 42 fracción IX y el 16 primer párrafo Constitucional para no generar un estado de inseguridad al gobernado, es necesario darle a saber si tiene o no las categorías en los términos en que debe cumplir el mandamiento de Autoridad, y los alcances que tiene la actuación de la misma, toda vez que al ejercer su facultad debe otorgar plena seguridad y certeza al contribuyente y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución de revisión en su perjuicio; pues de la disposición en estudio, se faculta a la Autoridad fiscal para revisar las balanzas de comprobación o en su defecto se le envíen las pólizas contables o requiera a los contribuyentes la exhibición de su contabilidad y otros

datos, documentos e informes de carácter fiscal que considere convenientes para desvirtuar la omisión del cumplimiento de sus obligaciones fiscales, además que esta facultad de revisión, la puede ejercer la Autoridad por diferentes motivos como pueden ser verificar el cumplimiento de disposiciones fiscales, determinar tributos omitidos, determinar créditos fiscales, comprobar la comisión de delitos fiscales y proporcionar información a autoridades hacendarias, entre otros; de tal manera que si la autoridad pretende requerir o fincar un crédito fiscal al particular con más de una categoría, es indispensable especificar de manera precisa en la orden porqué se le determina cada una, dado que el dispositivo de referencia establece tres hipótesis que son, como contribuyente, como responsable solidario o como tercero; por consiguiente, en atención a que se trata del objeto de la visita, la autoridad tributaria debe ser precisa para evitar un estado de inseguridad al particular, sirve por analogía el fundamentamos presentado anteriormente para las revisiones de gabinete en base a la tesis jurisprudencial de La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con número 2a./J. 68/2000, de rubro: "REVISIÓN DE ESCRITORIO O GABINETE. LA ORDEN RELATIVA, QUE SE RIGE POR EL ARTÍCULO 16, PÁRRAFO PRIMERO, CONSTITUCIONAL, DEBE SEÑALAR NO SÓLO LA DOCUMENTACIÓN QUE REQUIERE, SINO TAMBIÉN LA CATEGORÍA DEL SUJETO (CONTRIBUYENTE, SOLIDARIO O TERCERO), LA CAUSA DEL REQUERIMIENTO Y, EN SU CASO, LOS TRIBUTOS A VERIFICAR."

Y en segundo término, siguiendo el principio de igualdad, al tener el mismo objetivo la resolución provisional en las revisiones electrónicas, que es desvirtuar ante las autoridades fiscales los hechos u omisiones que se vayan conociendo o en este caso se conozcan en el transcurso del procedimiento, esto, antes del levantamiento de la última acta parcial, o del oficio de observaciones o de la resolución definitiva, en el caso de revisiones electrónicas, por ende estas resoluciones provisionales siguiendo el principio de seguridad jurídica deben estar fundadas y motivadas; de tal manera que el sujeto pasivo tenga la certeza que podrá recurrir a algún medio de defensa, al facilitarle las herramientas para un juicio justo como el Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo, el Recurso de Revocación o el Juicio de Nulidad interpuesto ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa o incluso por medio del Amparo Indirecto de acuerdo al siguiente criterio.

“2012916. 2a./J. 134/2016 (10a.). Segunda Sala. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 35, Octubre de 2016, Pág. 691

BUZÓN TRIBUTARIO, CONTABILIDAD Y REVISIONES ELECTRÓNICAS. LOS ARTÍCULOS 17-K, 28, 42, FRACCIÓN IX Y 53-B DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE REGULAN ESAS FIGURAS JURÍDICAS, INTEGRAN UN SISTEMA NORMATIVO PARA EFECTOS DE SU IMPUGNACIÓN MEDIANTE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO (DECRETO DE REFORMAS PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE DICIEMBRE DE 2013). Conforme a la exposición de motivos del citado decreto y al texto de los preceptos señalados, se advierte que su propósito fundamental es ampliar la base de contribuyentes y asegurar su plena integración al ciclo tributario, para lo cual, se estimó necesario emplear las tecnologías en materia de comunicación e información, mediante la utilización de mecanismos electrónicos que faciliten a los contribuyentes cumplir sus obligaciones fiscales y permitan a la autoridad hacendaria llevar a cabo procesos de recaudación y fiscalización más ágiles y eficientes. En ese contexto, el legislador ordinario estableció: a) Un sistema de contabilidad electrónico estándar a través del cual los contribuyentes deben llevar sus registros o asientos (artículo 28, fracción III, en relación con las fracciones I y II); b) La obligación de enviar mensualmente la información respectiva a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de acuerdo con las reglas generales que al efecto se emitan (artículo 28, fracción IV, en relación con las fracciones I y II); c) La asignación de un buzón tributario a cada contribuyente como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria, a través del cual, ésta realizará la notificación de actos y resoluciones, y aquél presentará promociones, solicitudes, avisos, o cumplirá requerimientos, y podrá consultar su situación fiscal y cumplir con sus obligaciones fiscales (artículo 17-K); y d) Un nuevo procedimiento de fiscalización electrónica, conforme al cual, la autoridad hacendaria podrá ejercer sus facultades de comprobación con base en la información y documentación que obre en su poder, sobre rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones, y dictar, en su caso, una resolución provisional en la que se asentarán los hechos u omisiones que den lugar a la determinación de un crédito fiscal y la preliquidación respectiva, requerir la documentación e información correspondiente y notificar el resultado relativo a través del buzón tributario en lapsos breves (artículos 42, fracción IX y 53-B). Lo anterior permite advertir que si entre las disposiciones regulatorias del buzón tributario, la contabilidad y las revisiones electrónicas existe una estrecha vinculación, en tanto el citado buzón es el medio a través del cual los contribuyentes envían su información contable al Servicio de Administración Tributaria, la cual se integrará a un sistema de contabilidad electrónica estándar que, además de facilitarles el cumplimiento de otras obligaciones fiscales, permite que los procesos de fiscalización sean más ágiles y eficientes, pues con la reducción de plazos y costos de operación la autoridad estará en posibilidad de revisar rubros o conceptos específicos de una o más contribuciones en los que se advierta alguna irregularidad con base en el análisis de los documentos e información que tenga en su poder, incluida la contabilidad electrónica, es evidente que los artículos 17-K, 28, 42, fracción IX y 53-B del Código Fiscal de la Federación -y otras disposiciones que desarrollan su contenido- integran un sistema normativo para efectos de su impugnación, mediante el juicio de amparo indirecto.”

5.6. CONSIDERACIONES DE LA REVISION

FISCAL.

Para iniciar con este tema primeramente presentaremos una tabla comparativa, donde se podrá apreciar de manera general los procedimientos durante las revisiones fiscales, con sus particularidades y tiempos establecidos en cada etapa, con la finalidad de facilitar una comparación más amigable al lector en las diferentes revisiones efectuadas por las autoridades fiscales.

Facultad de la Autoridad	Revisión de gabinete	Visita domiciliaria	Revisión electrónica
Fundamento	Artículo 48 del CFF	Artículo 44 del CFF	Artículo 53-B del CFF
Inicio de la revisión	Citatorio y notificación	Citatorio y notificación	N/A
Solicitud de información	Requerimiento de información	Acta parcial de inicio	N/A
Entrega de la información	Escrito libre donde se atiende al requerimiento de información	Acta parcial de recepción de documentación	N/A
Observaciones por parte de la autoridad	Oficio de observaciones	Última acta parcial	Resolución provisional con preliquidación
Atención de observaciones	Escrito libre para desvirtuar las observaciones	Escrito libre para desvirtuar las observaciones	Escrito libre para desvirtuar las observaciones
Cierre de la revisión	Oficio de observaciones	Acta final	Resolución definitiva
Fin de la auditoría fiscal	Determinación de un crédito fiscal O cierre sin observaciones	Determinación de un crédito fiscal O cierre sin observaciones	Determinación de un crédito fiscal O cierre sin observaciones
Plazo para concluir el procedimiento	Un año	Un año	Seis meses

Es conveniente mencionar que de acuerdo con el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, se deberá concluir de manera anticipada la visita domiciliaria cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado. Para lo anterior se deberá asentar en acta la razón de tal hecho, sin embargo, existen ciertas prerrogativas mencionadas en los artículos 52-A y 53-A del Código que debe cumplir el contribuyente las cuales son:

- No deberá existir abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, por parte del dictaminador que tengan implicaciones fiscales.
- El dictamen no deberá presentarse fuera de los plazos previstos en este ordenamiento.
- Se deberá proporcionar toda la información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de acuerdo con el Código y a su Reglamento.
- La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, dentro de los seis días siguientes del requerimiento y de quince días cuando el dictaminador tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante.
- La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- Tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente, el plazo para entregarla será de quince días.

La revisión anterior se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen, esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al dictaminador la solicitud de información, si esta no fuera suficiente o incompleta a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o no se presenta dentro de los plazos mencionados, las autoridades podrán ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación; ante este caso la autoridad deberá observar lo dispuesto en el artículo 38 del propio Código que regula las formalidades que deben revestir los actos administrativos, es decir, constar por escrito, firmado por la autoridad competente, con el señalamiento del lugar y

fecha de emisión, así como el de la persona a la que vaya dirigido, y deberá estar fundado y motivado; lo cual implica que no sólo exprese la documentación que requiere, sino también la categoría que atribuye al gobernado como contribuyente, solidario o tercero a quien se dirige, cuál es la facultad que ejerce, la denominación de las contribuciones y el periodo a revisar, con el objeto de dar plena seguridad y certeza al causante, y evitar el ejercicio indebido o excesivo de la atribución en la revisión en perjuicio de los particulares; siendo esencial que se indique en el acto si existe información faltante, toda vez que el grado de motivación exigible en los actos administrativos es proporcional al perjuicio que puedan ocasionar al particular, pues si la información faltante no fuera tomada en cuenta al momento de emitirse la resolución definitiva, eso significa que la petición de ella no ocasionó daño alguno al contribuyente, y por el contrario, si la misma fue decisiva en el resultado al que se llegó, ello significaría que los datos aportados por el propio contribuyente eran indispensables para concluir la revisión, por lo que la motivación para allegarla a su expediente la expondrá la autoridad, cuando en el documento con el que culmine el ejercicio de sus facultades de comprobación se determine algún crédito.

Además de lo anterior, es menester mencionar que el contribuyente tiene el derecho de corregir su situación fiscal bajo ciertas circunstancias, aun cuando la autoridad hubiese iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, de acuerdo con el artículo 32 del ordenamiento en comento el cual estipula lo siguiente:

“Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante, lo dispuesto en el párrafo anterior, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

- I. *Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.*
- II. *Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.*
- III. *(Se deroga).*
- IV. *Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de Ley.”*

En otro orden de ideas, el artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación, establece que los plazos para efectuar la visita domiciliaria pueden suspenderse, cuando el contribuyente no proporcione la información y documentación solicitada durante el desarrollo de la misma, circunstancia que prolongaría el plazo para que se efectúe la visita domiciliaria por 6 meses más, en tales circunstancias, para la suspensión de dicho plazo debe preceder un acto debidamente fundado y motivado por autoridad competente, y no solo debe ser sustentado mediante el levantamiento del acta por el visitador en la orden correspondiente, la omisión del contribuyente en proporcionar la información y documentación requerida; lo anterior es de suma importancia, pues la finalidad de dicha acta, es la de hacer constar únicamente los hechos observados en la visita domiciliaria, no la determinación de una situación jurídica del contribuyente que pudiera afectar sus derechos sustanciales o garantías constitucionales, en este caso, es necesario la emisión de un acto por la autoridad facultada para ello, en el que funde y motive la causa legal de la suspensión, a fin de que quede plenamente justificada la prolongación del plazo para el desarrollo de la visita domiciliaria, (tesis VII-CASR-1NE-22 del 2018):

Además de lo anterior, no debemos perder de vista tomando como base la tesis 2a./J. 162/2016 (10a.), el cómputo del plazo para que opere la caducidad de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, tratándose de la contabilidad electrónica inicia, respecto de cada envío, en la fecha en que el sujeto obligado la haya presentado vía electrónica ante las autoridades correspondientes, pues dicha información presentada, se debe considerar como relevante en relación con su situación fiscal del contribuyente, en tal virtud, que es a partir de ese momento cuando la autoridad puede llevar a cabo el análisis de la información, y establecer la posible irregularidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias del gobernado, lo anterior de la correcta interpretación de los artículos 28, fracciones III, IV, y 67, fracción II del Código Fiscal de la Federación, referentes al ingreso mensual de la información contable al portal Tributario; pues uno de los supuestos, para iniciar el plazo para contar el tiempo para la caducidad de las facultades de comprobación por parte de la Autoridad fiscal, es el relativo a la fecha en que se presentó o debió presentar ante aquéllas la información relativa al cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5.7. PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION.

El procedimiento administrativo de ejecución se encuentra regulado en el título quinto, capítulo II del Código Fiscal de la Federación, se considera como el medio del cual disponen las autoridades, para exigir el pago de los créditos fiscales (desde una multa, el requerimiento de un pago de manera extemporáneo, hasta la liquidación de un crédito fiscal) incluyendo sus accesorios que no hubieren sido cubiertos o garantizados de manera voluntaria, dentro de los plazos señalados por la ley fiscal, mismo acto que se desarrolla a través de una serie de actos procedimentales que tienen el carácter de administrativos, pues los mismos no pueden ser considerados como procesales al no estar sometidos a un órgano jurisdiccional, dichos procedimientos, se componen de una serie de pasos concatenados, donde el inicio de uno implica de manera obligatoria su término y el inicio de otro, por regla general, las etapas del procedimiento administrativo de ejecución son:

- a) Mandamiento de ejecución. Es un oficio fundado y motivado, que expide el funcionario competente, en el cual ordena que se proceda a requerir de pago al contribuyente del importe del crédito fiscal actualizado a la fecha de emisión del mandamiento de ejecución, designando en el propio oficio al ejecutor que acudirá al domicilio del deudor a exigir el pago del crédito.
- b) Requerimiento de pago, Es la diligencia que lleva a cabo el ejecutor designado, consistente en presentarse en el domicilio del deudor, con el objeto de hacerle entrega del mandamiento de ejecución, y requerir en el mismo acto si el pago del crédito fiscal ya fue realizado, caso contrario, proceder a embargar bienes suficientes para cubrir el crédito fiscal actualizado. El ejecutor levanta el acta de requerimiento de pago, haciendo constar la entrega al contribuyente del mandamiento de ejecución, en caso de no encontrarse este, se citará para que espere a una hora determinada del día hábil siguiente, en caso de no encontrarse se procederá a practicar la diligencia de requerimiento con quien se encuentre en el domicilio.
- c) Embargo. Tiene por objeto la recuperación de los créditos fiscales,

mediante el secuestro o aseguramiento de bienes propiedad del contribuyente para rematarlos o adjudicarlos a favor del fisco, procediendo a levantar el acta de embargo en la cual detallará los bienes embargados. El contribuyente deudor tiene el derecho de designar primeramente los bienes a embargar, siempre y cuando se apegue al orden establecido en el Código Fiscal de la Federación y que sean de fácil realización o venta.

- d) Avalúo. Se realiza antes del remate de bienes, para fijar el valor de los bienes embargados que servirá de base para la enajenación.
- e) Remate. Consiste en el acto de enajenar en subasta pública o fuera de subasta, los bienes embargados para obtener como producto de su venta, los ingresos necesarios para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios.
- f) La adjudicación. Los bienes se entregarán en propiedad, libres de gravámenes, al mejor postor, una vez que haya entregado el total del importe ofrecido por el bien. El contribuyente deudor deberá facturar o escriturar la enajenación, con los requisitos fiscales aplicables, caso contrario la autoridad emitirá el documento correspondiente, en caso de no haber postores u ofertas para llegar a un precio del 60% del valor del bien, la autoridad se lo podrá adjudicar a este precio.

Respecto al requerimiento de pago o en su defecto el embargo, es menester mencionar que existe la tesis 182791. VI.2o.A.54 A. de los Tribunales Colegiados de Circuito, donde establecen el criterio que en el citatorio se debe indicar que se espere a la hora señalada del día siguiente en caso de no encontrarse el contribuyente o su representante legal, siendo necesario y obligatorio de acuerdo con esta tesis, expresar en el citatorio que deberán estar presentes al día siguiente, **para llevar a cabo los actos relativos al requerimiento de pago o embargo.**

“El artículo 152 del Código Fiscal de la Federación determina que el jefe de la oficina exactora realizará la designación de la persona que verificará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, quien se constituirá en el domicilio del deudor a fin de efectuar la notificación personal con las formalidades a que se refiere el numeral 137 del citado ordenamiento, que dispone que si el notificador no encuentra a quien debe notificar, le dejará citatorio en el domicilio para que el destinatario espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales; y se agrega en el segundo párrafo del mismo artículo 137, que en tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución "el citatorio será siempre para la espera antes señalada", porque de no hacerlo la diligencia se entenderá con la persona que se encuentre en el domicilio o con un vecino. La expresión "el citatorio será siempre para la

espera antes señalada", denota la intención del legislador de que el deudor o su representante legal tengan conocimiento cierto de que se realizarán en su domicilio fiscal los actos referentes al procedimiento administrativo de ejecución (requerimiento de pago y embargo de bienes del deudor, nombramiento de depositario, intervención de la negociación en el supuesto de que ésta resulte objeto del secuestro, etcétera), lo que se logra mediante la especificación en el citatorio del tipo de diligencia administrativa para la cual se le cita, es decir, para llevar a cabo los actos del procedimiento administrativo de ejecución, y si lo estima conveniente, esté presente para su práctica, lo que se evidencia dadas las consecuencias que en el propio precepto se fijan ante la falta de atención al citatorio, en tanto dará lugar a que dicho procedimiento económico coactivo se inicie con quien se encuentre en el domicilio, además de que al implicar el requerimiento de pago y de embargo una intromisión al domicilio del particular que sólo puede realizarse mediante el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 16 constitucional, al encontrarse consignado como derecho subjetivo elevado a la categoría de garantía individual la inviolabilidad domiciliaria, es claro que no es lo mismo una diligencia en la que sólo se notifique al particular una resolución específica, verbigracia, un simple requerimiento de documentación e información, en la que pueda apreciarse irrelevante su presencia para recibirlo, que atender un requerimiento de pago de un adeudo fiscal, y de no enterarlo en el momento, se ingresará al domicilio para proceder al embargo de bienes del deudor, lo que conlleva a la necesidad de que se tenga conocimiento indudable de la clase de diligencia administrativa para la que se le cita. En esa tesitura, es requisito de legalidad del citatorio que se especifique que la cita es para la práctica de los actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, siendo insuficiente que tan sólo se haga alusión al desahogo de una diligencia administrativa, ya que el contribuyente no está en aptitud de saber por qué se le deja un citatorio. SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO."

Este procedimiento económico-coactivo requiere para proceder, de una orden que traiga aparejada la ejecución, esto es, de una resolución administrativa que dé certeza o defina una situación legal que demuestre la existencia de una obligación patrimonial determinada, líquida y exigible en el momento en que se intenta el procedimiento en contra del contribuyente, con el objetivo de recuperar el crédito adeudado, sin necesidad de que exista sentencia previa de un órgano jurisdiccional, sin embargo, para iniciar el procedimiento administrativo de ejecución, es menester que la autoridad competente emita una resolución consistente en el requerimiento de pago al contribuyente que la legitime para intentar el cobro de aquél, lo anterior, sin perjuicio del ejercicio de la facultad de comprobación que tiene la autoridad fiscal para revisar si la autodeterminación del tributo se hizo conforme a derecho en el caso de un pago de una contribución extemporánea exigida por este procedimiento.

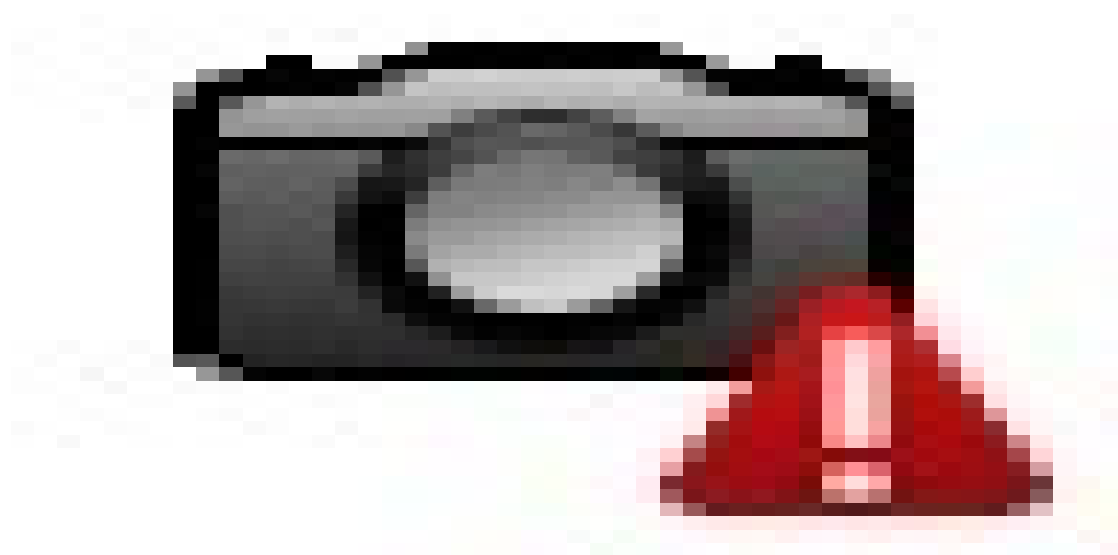
Dicho procedimiento administrativo a través de su ordenamiento establece que, si los créditos fiscales no son cubiertos en la fecha o plazos que la ley señala

para tal efecto, éstos pueden ser requeridos por las autoridades fiscales a través de tres vías las cuales pueden ser, el embargo precautorio, el embargo, o la intervención de la negociación, pues su única finalidad es que se cubra el monto del crédito principal y sus accesorios con el producto de los bienes que sean embargados; los plazos para iniciar este procedimiento en caso de existir un crédito fiscal los establece el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, donde faculta a la autoridad para que inicie con el procedimiento administrativo para el cobro de los mismos, después de los treinta días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de dicho crédito fiscal, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, lo anterior es comprensible ya que estos son los plazos con que cuenta el sujeto pasivo para interponer los medios de defensa pertinentes, y como consecuencia se deberá garantizar el interés fiscal, con la finalidad de suspender el procedimiento administrativo de ejecución; es conveniente mencionar que, no existe obligación de garantizar el interés fiscal cuando se interponga el recurso de revocación o los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México sea parte. En caso de que la resolución en disputa sea desfavorable al contribuyente, este tendrá hasta diez días para cubrir el monto del crédito fiscal, de lo contrario la autoridad fiscal iniciara con el procedimiento administrativo de ejecución; con la finalidad de facilitar al lector las diferentes fases procedimentales, se muestran de manera ilustrada las etapas del ya mencionado procedimiento administrativo de ejecución.

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CUANDO EXISTE NOTIFICACION DEL CREDITO FISCAL



SUPUESTO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO CUANDO NO EXISTE NOTIFICACION DEL CREDITO FISCAL Y EL CONTRIBUYENTE DECIDE INTERPONER ALGUN MEDIO DE DEFENSA.



5.7.1. EL EMBARGO PRECAUTORIO.

Como ya lo habíamos comentado, el procedimiento administrativo de cobro puede ser ejecutado por medio del embargo precautorio, el embargo, o la intervención de la negociación, en este contexto de acuerdo con el artículo 145, segundo párrafo del ordenamiento en estudio establece que, procede el embargo precautorio cuando ya existe un crédito fiscal determinado como requisito primordial, y además se den algunas de las siguientes condiciones:

- 1) Que el contribuyente haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio.
- 2) Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.
- 3) Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.

Es de observancia obligatoria que la autoridad levante un acta circunstanciada fundamentada y motivada de las razones que la orillaron a la realización del embargo precautorio, debiendo notificar al contribuyente de manera personal o a través del buzón tributario, de la conducta que origino la medida y el monto del crédito fiscal, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, esta medida es acorde a la tesis 209073. I.3o.A.586 A de los Tribunales Colegiados de Circuito, cuyo criterio se plasman al decretar que, *“esta facultad debe ser ejercida bajo el estricto cumplimiento de la garantía de legalidad del artículo 16 constitucional, esto es, la autoridad está obligada a externar las razones por las que consideró que existía el peligro anotado en el precepto legal mencionado; sin que sea suficiente expresar como motivación el texto mismo del fundamento legal. La autoridad tampoco podrá alegar la existencia de hechos notorios o del conocimiento público que motivan el acto de molestia y, por tanto, pretender que sea dejado a su libre arbitrio el expresar o no dichos motivos. Se debe considerar, además, que aun cuando un precepto legal secundario no establezca la obligación de fundar y motivar un acto de molestia, por imperativo constitucional, la autoridad está obligada a motivar de manera suficiente y debida sus actos.”*

Dicho embargo deberá ser hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus

accesorios, pudiendo quedar el mismo contribuyente como depositario, debemos manifestar que es obligación de la misma Autoridad requerir al obligado, para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo; en caso que el contribuyente garantice el interés fiscal se deberá levantar el embargo precautorio a más tardar al tercer día de cuando se reciba la orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido, dicha orden deberá ser emitida por autoridad competente.

El embargo precautorio deberá realizarse en el siguiente orden:

- 1) Bienes inmuebles.
- 2) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios o créditos de inmediato y fácil cobro.
- 3) Derechos de autor patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
- 4) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.
- 5) Dinero y metales preciosos.
- 6) Depósitos bancarios o que se encuentren regulados por el sistema financiero.
- 7) Otros bienes muebles no comprendidos anteriormente.
- 8) La negociación del contribuyente.

Sin embargo, en la práctica las autoridades prefieren intervenir las cuentas bancarias, para esto, la autoridad fiscal competente ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los depósitos bancarios, dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio por la autoridad fiscal, y de igual manera dichas

entidades deberán informar a la autoridad fiscal dentro de los tres días siguientes a la inmovilización de las cuentas el monto y número de cuentas afectadas, bajo ninguna circunstancia se podrá embargar precautoriamente los depósitos bancarios por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios. El embargo precautorio al ser su naturaleza de carácter provisional se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad del crédito fiscal debiéndose aplicar para esto el procedimiento administrativo de ejecución.

De lo anteriormente expuesto es destacable mencionar que, para la traba del embargo precautorio es necesario mediar un crédito fiscal firme, de lo contrario, al no encontrarse determinada o cuantificada la obligación fiscal, resultaría contraria y violatoria la medida al artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente, quien desconoce la justificación de secuestro para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado, en este caso, al no existir un crédito fiscal y al interponer un medio de defensa, la suspensión del acto surte efectos sin necesidad de otorgar garantía, en virtud de no existir crédito fiscal determinado ni tercero perjudicado que pudiera resultar afectado, sin que pudiera la autoridad asumir este último rol, ya que ésta, al tener el carácter de autoridad responsable no puede reunir ambas calidades de afectado y de tercero en las mismas circunstancias.

5.7.2. DEL EMBARGO.

El objetivo del embargo es el cobro de un crédito fiscal más sus accesorios y los gastos que se originen durante el proceso coactivo, hasta el remate de los bienes para solventar el adeudo, para lo anterior la autoridad procederá a embargar bienes muebles e inmuebles incluyendo los depósitos, seguros de ahorro o inversión, suficientes para en su caso rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, de igual manera se pueden embargar las negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

Para lo anterior el procedimiento inicia cuando el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se posiciona en el lugar donde se encuentren los bienes propiedad del deudor, debiendo identificarse ante la persona con quien se

practicará la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, acto seguido requerirán demuestre el pago al deudor, y en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, se procederá a realizar el embargo, a continuación la persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo tiene el derecho a señalar los bienes a embargar de acuerdo con el orden siguiente:

- 1) Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión regulados por el sistema financiero.
- 2) Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro.
- 3) Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- 4) Bienes inmuebles.

Si el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden al hacer el señalamiento o se niegue a señalar, el ejecutor deberá señalar invariablemente bienes que sean de fácil realización o venta, entendiéndose con esto que se deberá respetar el orden antes descrito, debiendo levantar un acta circunstanciada del evento; así mismo, los bienes embargados se podrán dejar bajo la guarda del contribuyente, y los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios.

El artículo 157 del ordenamiento en cuestión menciona los bienes exceptuados de embargo los cuales transcribiremos en seguida:

“I. El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.

II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se

considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

III. Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.

IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.

V. Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.

VI. Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.

VII. El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.

VIII. Los derechos de uso o de habitación.

IX. El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

X. Los sueldos y salarios.

XI. Las pensiones de cualquier tipo.

XII. Los ejidos.

XIII. Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.”

Analizando este artículo 157 en su fracción IX, para poderlo considerar como

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

patrimonio familiar, es necesario manifestarlo por escrito ante el Juez del domicilio del contribuyente, designando con toda precisión los bienes que van a quedar afectados, de manera que puedan ser inscritos en el Registro Público, debiendo además acreditar ser mayor de edad, estar domiciliado en el lugar donde se quiere constituir el patrimonio, la existencia de la familia a cuyo favor se va a constituir el mismo, que los bienes destinados al patrimonio son de su propiedad y que el valor de aquellos no excede el fijado en la ley respectiva. De esta manera una vez cumplidos los requisitos mencionados, el Juez citado aprobará la constitución del patrimonio de la familia y mandará que se haga la inscripción correspondiente en el Registro Público respectivo.

De igual manera resulta interesante mencionar la tesis resultante del Juicio Contencioso Administrativo Núm. 98/17-16-01-1/ 4200/17-S1-02-04; resuelto por la primera sección de la sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 20 de marzo de 2018; pues de las diversas definiciones del concepto “lecho cotidiano” previsto en el artículo 157 fracción I, del código en cometo, se advierte que este se refiere a la cama o lugar destinado al descanso de una persona, deduciendo que la casa habitación es considerada inembargable cuando en ella se encuentre la cama o lugar destinado al descanso, tal y como lo menciona la tesis en comento:

“En términos de lo previsto en el artículo 157 fracción I, del Código Fiscal de la Federación, el lecho cotidiano, los vestidos del deudor y de sus familiares quedan exceptuados de embargo. Ahora bien, de la interpretación integral a las diversas definiciones del concepto “lecho cotidiano” se advierte que este refiere a la cama o lugar destinado al descanso de una persona. Por tanto, en los casos en que en el juicio contencioso administrativo federal, el demandante aduzca la ilegalidad del embargo practicado sobre su casa habitación por constituir un bien inembargable conforme a la porción normativa citada, a fin de acreditar su pretensión, es necesario que del acta de embargo respectiva se desprenda que en tal inmueble se localiza la cama o lugar destinados a su descanso, o bien que aporte mayores elementos probatorios que demuestren tal pronunciamiento; pues si bien por sentido común podría inferirse que dentro de dicha casa se encuentra la cama o lugar de descanso del accionante, lo cierto es que el citado bien inmueble no constituye por sí mismo el lecho cotidiano, máxime que el legislador es omiso en incluirlo dentro de los bienes considerados como inembargables.”

Siguiendo el principio de legalidad y seguridad jurídica es menester señalar que, para poder efectuar el embargo, es necesario que exista un crédito fiscal firme, la notificación al contribuyente de este y no se encuentre garantizado o cubierto, que se haya realizado el requerimiento de pago y éste no se haya efectuado.

El artículo 155 del Código Fiscal de la Federación establece como objeto de embargo los bienes del deudor, siempre y cuando estos sean de fácil realización

y venta, además de señalar el orden al que debe sujetarse el ejecutor para designar los bienes embargables.

En el mismo orden de ideas, el artículo 156 del Código indica el procedimiento que deberá seguir el ejecutor, en caso de que se presenten supuestos que puedan impedir la realización del embargo, otorgándoles facultades para que logren la extracción de bienes del deudor que sirvan para cubrir el crédito fiscal; por lo tanto, no habría razones por las cuales el embargo de bienes se viera obstaculizado o que no se llegara a cumplir con su objetivo primordial.

De igual manera el Código Fiscal de la Federación hace una distinción importante, por un lado indica los bienes que pueden ser susceptibles de embargo (artículo 155 del mismo ordenamiento) y por otro, el artículo 157 indica los bienes que no pueden ser embargados, delimitación que atiende a la necesidad de proteger el patrimonio del deudor, pues las consecuencias que se producirían al no establecer límites para el embargo, podrían ser negativas al grado de causar un daño irreparable a los derechos reales del contribuyente.

Es importante aclarar que una vez que los bienes hayan sido embargados, los derechos que se tienen sobre éstos pasan a manos de la Autoridad hacendaria, quien a partir de ese momento tendrá la potestad real de disponer de ellos a través de los procedimientos de enajenación, adjudicación y remate. En caso de que los bienes que se pretendan embargar ya pertenecieran a un tercero, este deberá acreditar la propiedad para no proceder con el embargo de dichos bienes, o si dichos bienes ya fueron embargados por otra autoridad no fiscal o por autoridades fiscales locales se procederá a realizar el embargo, se designara un depositario y se avisará a los acreedores mencionados para en caso de controversia, esta la decidan los tribunales respectivos.

Es conveniente observar que en este procedimiento de embargo se le atribuyen varias decisiones a juicio del ejecutor, pudiendo caer en posibles actos arbitrarios o en desvío de poder, debiendo estar atentos a que la autoridad solo pueda realizar lo que la ley le permita fundando y motivando sus actos y debiendo ser proporcionales al evento ejecutado de acuerdo al crédito fiscal, toda vez que los artículos más abajo presentados le otorgan esta facultad discrecional, y más que su opinión al invadir la esfera patrimonial del gobernado, no debe vulnerar los derechos humanos ni la seguridad jurídica del contribuyente, ya que de acuerdo a la importancia y responsabilidad del otorgamiento de este poder, para la realización de estos actos discrecionales de acuerdo a la definición

proporcionada por Gabino Fraga quien sostiene que, "el acto discrecional tiene lugar cuando la ley deja a la administración un poder libre de apreciación para decidir si debe obrar o abstenerse, en qué momento debe obrar, cómo debe obrar o qué contenido va a dar a su actuación. Por lo general, de los términos mismos que utilice la ley podrá deducirse si concede a las autoridades una facultad discrecional. Así, normalmente cuando la ley utilice términos que no sean imperativos sino permisivos o facultativos se estará frente al otorgamiento de un poder discrecional":

"Artículo 156.- El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden establecido en el Artículo anterior, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

I. No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento."

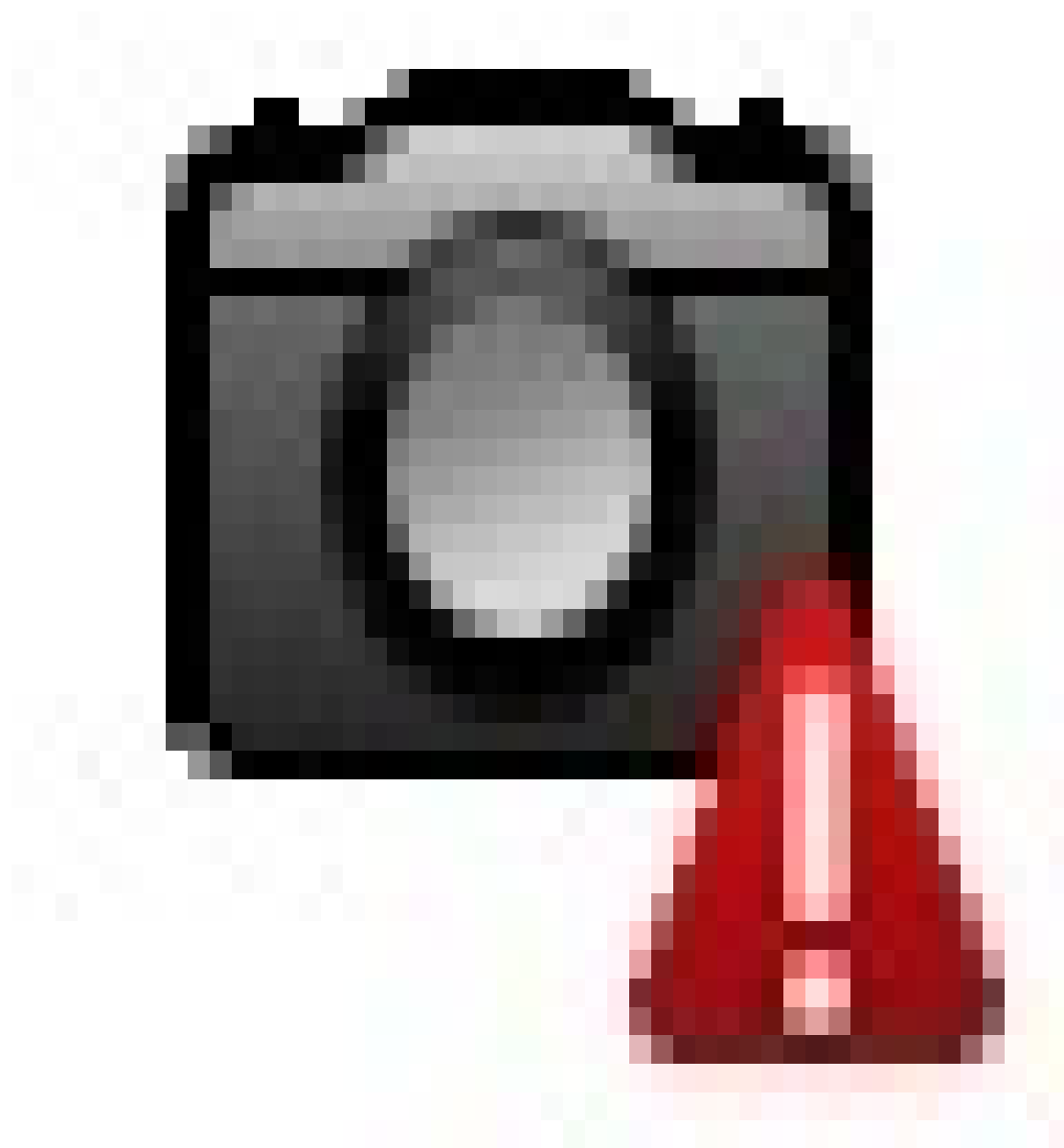
"Artículo 157.- Quedan exceptuados de embargo:

.....
II. Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones de este artículo, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.

.....
IV. La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados."

"Artículo 158.- Si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor. "

Para ilustrar lo comentado anteriormente presentaremos un diagrama donde se muestra de manera detallada el procedimiento del embargo.



Debemos comentar por se afín a este libro, que cuando existan causales de violación al procedimiento en el embargo, se hayan vulnerado algunos principios generales de derecho, o que el procedimiento administrativo de ejecución, no se ha ajustado a la ley, de acuerdo con el artículo 117 y 120 del Código Fiscal de la Federación es procedente interponer algún medio de defensa, ya sea un Recurso Administrativo o iniciar el Juicio Contencioso Administrativo, sin embargo debe ser hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, tratándose de embargo en dinero, en cuentas bancarias, bienes inembargables o actos de imposible reparación material se podrá interponer el medio de defensa al día hábil siguiente a la diligencia del embargo, lo anterior en concordancia con el artículo 127 del mismo Código en estudio el cual transcribiremos a continuación:

“Artículo 127. Cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la Ley, las violaciones cometidas antes del remate, sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, salvo que se trate de actos de ejecución sobre dinero en efectivo, depósitos en cuenta abierta en instituciones de crédito, organizaciones auxiliares de crédito o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, así como de bienes legalmente inembargables o actos de imposible reparación material, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día hábil siguiente al de la diligencia de embargo.”

En base a lo anterior, el criterio tomado por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, es desechar la demanda cuando se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, si esta no presenta, *“hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria”*, pues argumentan que se actualiza la hipótesis legal prevista en el artículo 8º, fracción XVII, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, dado que de la norma fiscal aplicable al caso, **se desprende su improcedencia por no considerarse una resolución definitiva**; pues de la interpretación armónica efectuada a los artículos, 116, 117 fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que los actos del procedimiento administrativo de ejecución, no pueden considerarse resoluciones definitivas en términos de lo dispuesto por el antepenúltimo párrafo, del artículo

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

3º de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, pues de acuerdo a este último numeral, el juicio contencioso administrativo federal, procede en contra de las resoluciones definitivas precisadas en cada una de las fracciones del citado precepto legal, entendiendo por resoluciones definitivas, aquellas que no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa, o cuando impliquen la última voluntad de la autoridad, bajo este contexto, se desprende que los actos dictados dentro del procedimiento administrativo de ejecución en controversia, no pueden considerarse resoluciones definitivas, porque en su contra, no procede el Recurso de Revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, pues de conformidad con lo dispuesto por el artículo 127 del código invocado, dichos actos podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria a remate respectiva y dentro de los diez días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no serán recurribles de manera autónoma y, por ende, impugnables en el juicio contencioso administrativo. El criterio anterior, fue avalado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la jurisprudencia 2a./J. 18/2009, donde se concluyó que: *“siendo improcedente el recurso de revocación contra dichas violaciones procesales, tampoco podrían adquirir el carácter de “actos o resoluciones definitivas”, de modo que en su contra no procede el juicio contencioso administrativo”*; la jurisprudencia en comento, fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, XXIX, de marzo de 2009, página 451, con el rubro y texto siguiente: *“PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006.- De acuerdo con el indicado precepto, en relación con los artículos 116, 117, fracción II, inciso b) y 120 del Código Fiscal de la Federación y 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las violaciones cometidas en el procedimiento administrativo de ejecución antes del remate podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento, lo cual significa que esta clase de actos no serán recurribles de manera autónoma, como sucedía antes de la reforma del artículo 127 del Código Fiscal de la Federación. Entonces, siendo improcedente el recurso de revocación contra dichas violaciones procesales, tampoco podrían adquirir el carácter de “actos o*

resoluciones definitivas”, de modo que en su contra no procede el juicio contencioso administrativo. Esta es la regla general impuesta por el legislador en la norma reformada, sin que se pase por alto que en ella se establecieron como excepciones los actos de ejecución sobre bienes inembargables o los de imposible reparación material, casos en los que el recurso administrativo podrá interponerse a partir del día hábil siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo, de donde resulta que al ser impugnables estos actos del procedimiento administrativo de ejecución a través del recurso de revocación y siendo éste opcional, conforme al artículo 120 del Código Fiscal de la Federación, en su contra procede el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al tener la naturaleza de actos o resoluciones definitivas”.

Una de las practicas recurrentes de manera cotidiana por parte del contribuyente es pagar el crédito fiscal para evitar la sustracción de los bienes embargados, es indispensable mencionar que en ese momento se puede interponer el Juicio de Nulidad, de acuerdo con el principio de exhaustividad que rige a las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, toda vez que las fases del procedimiento administrativo de ejecución consistentes en el requerimiento de pago, embargo, avalúo, remate y adjudicación; se verán trucadas, puesto que no habrá avalúo ni los bienes se enajenarán en remate, y por ende tampoco existirán dichas etapas, cuando el crédito se garantice en efectivo o se adjudiquen los bienes a favor del fisco fuera de subasta, ni cuando el crédito se pague al momento del requerimiento de pago antes de la extracción de bienes para su avalúo y remate; dicho de otra manera, si después del embargo, el contribuyente realiza el pago antes de la extracción de bienes, entonces el pago se adjudicaría a favor del sujeto activo, con lo cual se suprimen las fases de avalúo y remate, pues una vez recibida la cantidad en la caja de la oficina exactora, ésta se aplica a cubrir el crédito fiscal a cargo del contribuyente, de tal manera que ante este acto particular se da por terminado dicho procedimiento, ante tal circunstancia se considera es procedente impugnar dicho acto administrativo de ejecución, cuando este no se ajustó a la ley por las violaciones cometidas antes del remate, mediante el Juicio de Nulidad, como resolución definitiva, toda vez que no habrá remate, pues al adjudicarse el monto del crédito fiscal por parte de la Autoridad se da por terminado el procedimiento administrativo de ejecución en dicha etapa, por lo que se concluye que no existirá la hipótesis establecida en el artículo 127 del multicitado Código Fiscal de la Federación; concretándose este acto con lo dispuesto en el artículo 14, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa para admitir la demanda; sirva de apoyo a el

anterior razonamiento por armonía, analogía y causalidad la siguiente tesis:

“165193. VI.1o.A.285 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010, Pág. 2895

PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. CUANDO EL EMBARGO RECAE SOBRE UNA SUMA DE DINERO SÍ ES POSIBLE IMPUGNARLO DE MANERA AUTÓNOMA A TRAVÉS DEL JUICIO DE NULIDAD (INAPLICABILIDAD DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 18/2009). Por regla general, las etapas del procedimiento económico-coactivo son: a) requerimiento de pago; b) embargo; c) avalúo; d) remate; y, e) adjudicación. Empero, a fin de establecer con exactitud cuáles son las fases que según el caso concreto integran el procedimiento administrativo de ejecución, es menester atender a la clase de los bienes sobre los cuales se traba el embargo. Así, por ejemplo, si dicho gravamen recae en dinero (artículo 161 del Código Fiscal de la Federación) o créditos a favor del contribuyente (artículo 160), no habrá avalúo ni los bienes se enajenarán en remate, de la misma forma en que tampoco existirán dichas etapas cuando se embargue la negociación del contribuyente a través de la intervención con cargo a la caja (artículo 164); o bien, no habrá remate cuando los bienes embargados se enajenen fuera de subasta para adjudicarlos a favor del Fisco (artículo 192). En tales hipótesis, las etapas del procedimiento económico coactivo no comprenden necesariamente el avalúo y el remate de los bienes embargados, de ahí que basta con que no exista subasta pública (atendiendo a la naturaleza de dichos bienes, según el caso), para que no se actualice la hipótesis legal prevista en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el veintiocho de junio de dos mil seis, concerniente a que las violaciones cometidas en el procedimiento ejecutivo, antes del remate, podrán impugnarse sólo hasta que se publique la convocatoria respectiva, dentro de los 10 días siguientes a tal evento y, por consiguiente, tampoco se actualizan las excepciones correspondientes a los casos de bienes inembargables y actos de imposible reparación, ni el supuesto de aplicación de la jurisprudencia 2a./J. 18/2009 de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en las páginas 451 y 452, Tomo XXIX, marzo de 2009, Novena Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, bajo el rubro: "PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. POR REGLA GENERAL, LAS VIOLACIONES COMETIDAS ANTES DEL REMATE SON IMPUGNABLES MEDIANTE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA RESPECTIVA, ACORDE CON EL ARTÍCULO 127, PRIMER PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 28 DE JUNIO DE 2006.". En consecuencia, aun cuando por regla general, el procedimiento de ejecución forzosa se desarrolla conforme a las etapas señaladas en los incisos a) a e), empero, cuando se embarga una suma de dinero, después del embargo se procede a su adjudicación a favor del Fisco Federal, con lo cual se suprimen las fases de avalúo y remate, pues una vez recibido el numerario en la caja de la oficina exactora, éste se aplica a cubrir el crédito fiscal a cargo del ejecutado, en los términos del artículo 161, último párrafo, del código de la materia, de ahí que en tal hipótesis sea procedente impugnar el embargo de dinero de manera autónoma, mediante el juicio de nulidad, como resolución definitiva, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL SEXTO CIRCUITO.** 165193. VI.1o.A.285 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXI, Febrero de 2010, Pág. 2895. Amparo directo 422/2009. María Guadalupe Cordero Islas. 13 de enero de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: Francisco Javier Cárdenas Ramírez. Secretaria: Luz Idalia Osorio Rojas.”

Como se desprende de lo anteriormente expuesto y siguiendo el principio de equidad, cuyo espíritu se encuentra en la igualdad que ante una misma ley tributaria todos los sujetos pasivos en las mismas condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, estímulos fiscales, procedimientos (como en esta situación), entre otros; entonces, la equidad en materia tributaria, en consecuencia debe considerar que los contribuyentes deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula; sin embargo, lo anterior no implica la necesidad de que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad, aunque se tengan que crear categorías o clasificaciones, para en caso de justificar tratamientos diferentes, tal como lo establece la siguiente tesis jurisprudencial emitida por nuestro máximo Tribunal:

“1011930. 638. Pleno. Novena Época. Apéndice 1917-Septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria, Pág. 1783.

IMPUESTOS. PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA PREVISTO POR EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN IV, CONSTITUCIONAL. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes, esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que pueden responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.”

De lo expresado hasta el momento y en armonía con la tesis antes citada y por la causa del acto se puede concluir que:

***** DEMO - www.ebook-converter.com *****

- No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al artículo 31, fracción IV, de la Constitución, solo existiría violación únicamente si la desigualdad produce distinción entre situaciones tributarias que pueden considerarse iguales sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable.
- Ante iguales supuestos de hecho corresponden idénticas consecuencias jurídicas.
- Se debe contemplar la desigualdad de trato ante situaciones diferentes.
- En caso de existir diferencia para respetar las garantías de igualdad, se debe considerar las consecuencias jurídicas que resultan de dicha ley, toda vez que estas deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir un trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido, superen un juicio de equilibrio en materia constitucional; por lo que, ante el pago del crédito fiscal en efectivo es aplicable el criterio de la jurisprudencia antes mencionada cuando el embargo recae sobre una suma de dinero, pues al no existir subasta pública basta para que no se actualice la hipótesis legal prevista en el artículo 127 del Código Fiscal de la Federación resultando la inaplicabilidad de la jurisprudencia 2a./j. 18/2009.

5.7.3. DE LA INTERVENCION.

Una de las variantes del procedimiento administrativo de ejecución es la intervención de la negociación, esta intervención es limitada y al no ser un acto de privación definitiva sino de molestia temporal no se considera inconstitucional, así lo sustenta la tesis del Sexto Tribunal Colegiado en materia civil del Primer Circuito, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, novena época, tomo VI, septiembre de 1997, página 697.

"INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA, LA TOMA DE POSESION DEL, CON MOTIVO DEL EMBARGO TRABADO, NO ES UN ACTO DE PRIVACION DEFINITIVO, SINO DE MOLESTIA TEMPORAL"

Para iniciar este procedimiento, se nombrará una persona a la cual se le designará como interventor con cargo a caja o administrador, en este caso su nombramiento deberá estar inscrito en el registro público correspondiente al

domicilio de la negociación, y estará facultado para que después de separar los sueldos y otros créditos preferentes, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, con la finalidad de enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación de conformidad con el [artículo 165](#) del [Código Fiscal de la Federación](#), el interventor deberá rendir cuentas de manera mensual ante la oficina recaudadora, lo anterior no se considera como un acto de confiscación de bienes prohibido por el [artículo 22](#) de nuestra Constitución, en razón de que la confiscación, se define como la pérdida total del patrimonio del culpable como sanción al delito cometido, y por tanto, lo típico de dicha figura consiste en que el penado pierde la totalidad de sus bienes en razón del delito cometido, siendo lo anterior acorde con el párrafo segundo del mismo artículo 22 Constitucional, expresamente prevé que no debe considerarse como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas.

El mismo artículo 165 del Código, en su párrafo segundo establece además la obligación para el interventor con cargo a la caja, para en caso de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dicte las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas, en caso que la negociación no acate las medidas establecidas por el interventor, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a las reglas establecidas en el Código en comento y las demás disposiciones legales aplicables o en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil. .

De acuerdo artículo 166 del Código en cuestión el interventor administrador cuenta con las siguientes facultades

- Las que le corresponden a la administración de la sociedad.
- Poder con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y

querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, otorgar poderes generales o especiales, revocar los otorgados por la sociedad y los que él mismo hubiera conferido.

- No estará sujeto a las órdenes del consejo de administración o asamblea de socios.
- Cuando no se trate de una sociedad gozará de las facultades de dueño.

Para lo anterior deberá tener acceso a toda la información fiscal y contable de la negociación, y levantar un acta de la situación en que se encuentra la empresa al momento de la intervención, así cuando las medidas adoptadas no sean acatadas, lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, o bien, tratándose de negociaciones que obtengan sus ingresos en determinada época del año, el por ciento será el que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8% mensual, ante tal situación de incumplimiento se procederá a la enajenación de la negociación.

De lo anterior se deduce que de acuerdo con las facultades que tiene el interventor o interventor administrador y por las decisiones que debe tomar, si estas no son las correctas puede llevar a la empresa a una situación de imposible reparación material propiciado por la indebida experiencia en el manejo de la negociación, pues el conocimiento operativo y administrativos de los negocios no lo puede adquirir en un corto tiempo el interventor o interventor administrador pues su preparación profesional se encuentra enfocada a realizar actos de cobranza en materia fiscal; considerando prudente interponer el Juicio de Nulidad de acuerdo a la siguiente tesis:

“161326. I.7o.A. J/63. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXXIV, Agosto de 2011, Pág. 96.

DESIGNACIÓN DEL INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA DE UNA NEGOCIACIÓN. EN SU CONTRA PROCEDE EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL SIN SUJETARSE A LA REGLA GENERAL PREVISTA EN EL ARTÍCULO 127 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN PARA LA IMPUGNACIÓN DE LOS ACTOS DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, AL TRATARSE DE UN ACTO DE IMPOSIBLE REPARACIÓN MATERIAL. El artículo 127 del Código Fiscal de la Federación establece, como regla general, que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate

sólo podrán hacerse valer ante la autoridad recaudadora hasta el momento de la publicación de la convocatoria correspondiente y dentro de los diez días siguientes a que ello ocurra, y prevé como excepciones los actos de ejecución sobre bienes inembargables y los de imposible reparación, lo cual obliga a analizar en cada caso si se actualiza alguno de esos supuestos. Ahora bien, en la jurisprudencia 2a./J. 201/2006, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXV, enero de 2007, página 637, de rubro: "INTERVENTOR CON CARGO A LA CAJA. SU DESIGNACIÓN DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN ES IMPUGNABLE EN AMPARO INDIRECTO.", la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación consideró procedente el juicio de amparo indirecto contra la designación del interventor con cargo a la caja dentro del procedimiento administrativo de ejecución, atendiendo a los efectos jurídicos y al impacto severo que la intervención ocasiona a las actividades y a la libre disposición del patrimonio de la negociación, que inclusive puede traducirse en una situación de perjuicio irreparable para el contribuyente. De ahí que la indicada designación debe considerarse como uno de los supuestos de excepción a que se refiere el citado numeral 127 para la interposición del recurso de revisión y, consecuentemente, la promoción del juicio contencioso administrativo federal, esto es, acto de imposible reparación material y, por tanto, en su contra procede el referido juicio sin sujetarse a la aludida regla prevista para la impugnación de los actos dentro del procedimiento administrativo de ejecución, toda vez que, dada la naturaleza de las funciones propias del interventor que se advierten del artículo 165 del mencionado código, es evidente que su nombramiento conlleva daños y perjuicios de difícil y, en ocasiones, de imposible reparación en la esfera jurídica de la empresa intervenida, pues ésta se somete a la vigilancia y control de sus ingresos por parte del interventor, quien no sólo inspecciona su manejo, sino que, además, puede valorar si los fondos y los bienes de la empresa son utilizados convenientemente e incluso, puede tomar medidas provisionales que redunden en las actividades propias de aquélla."

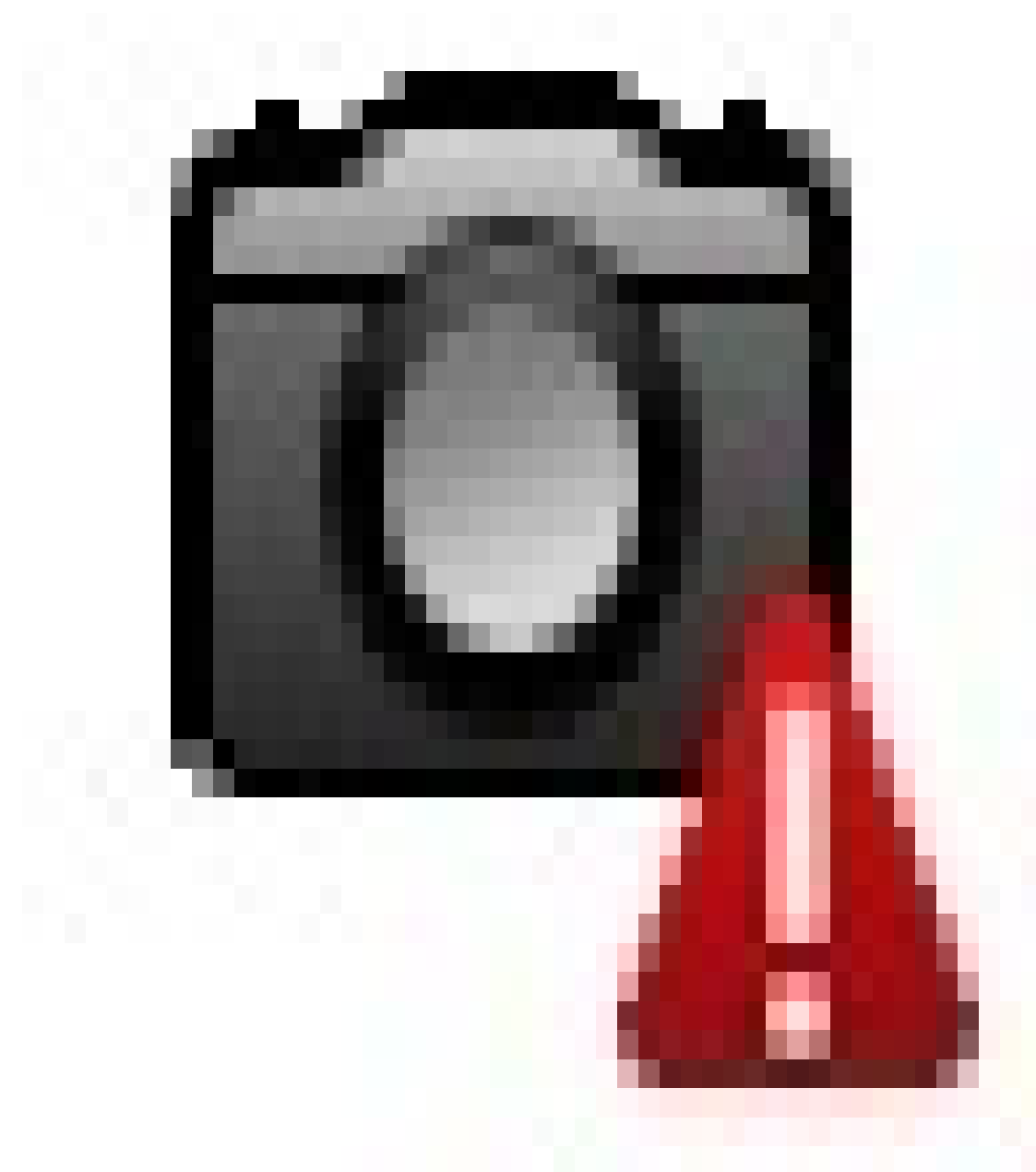
Ahora bien, Es procedente el Juicio de Nulidad en contra de la resolución que ordene la intervención con cargo a la caja de una negociación, pues aun cuando con dicho acto no finaliza el procedimiento de ejecución, ya que para ello es necesario el retiro de los ingresos de la empresa hasta que quede cubierto en su totalidad el monto del adeudo, por esta razón la ejecución de los actos resulta de imposible reparación, pues se ven afectados los derechos patrimoniales del contribuyente al retener de sus ingresos el 10% hasta que quede cubierto el crédito fiscal, ante tales afectaciones no serán susceptibles de repararse materialmente, porque en esos casos, no se llegará a la etapa de remate, siendo aplicable la siguiente tesis jurisprudencial:

"165805. VI.3o.A.331 A. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXX, Diciembre de 2009, Pág. 1522.

EMBARGO DE LA NEGOCIACIÓN E INTERVENCIÓN CON CARGO A LA CAJA DENTRO DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN. AL

CONSTITUIR ACTOS DE IMPOSIBLE REPARACIÓN MATERIAL ES INNECESARIO ESPERAR HASTA QUE SE PUBLIQUE LA CONVOCATORIA DE REMATE PARA IMPUGNARLOS MEDIANTE EL RECURSO DE REVOCACIÓN O EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO FEDERAL. El embargo de la negociación y la intervención con cargo a la caja dentro del procedimiento administrativo de ejecución, al no poder desvincularse constituyen, conjuntamente, actos de imposible reparación material, en términos del artículo 127, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, en atención a los efectos e impacto severo que dichos actos causan a las actividades y a la libre disposición del patrimonio de la negociación, pues limitan su disposición por quedar a cargo del interventor, conforme al artículo 165 del referido código, ya que entre las obligaciones de éste se encuentra la de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, además de retirar de la negociación intervenida el 10% de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida en que se efectúe la recaudación, y tales afectaciones no serán susceptibles de repararse materialmente, porque en esos casos, por lo general, no se llegará a la etapa de remate, pues la finalidad de la intervención es obtener, mediante ella, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales correspondientes, acorde con el artículo 151, fracción II, del citado ordenamiento. Por tanto, tratándose de los actos inicialmente señalados, es innecesario esperar hasta que se publique la convocatoria de remate en el aludido procedimiento para impugnarlos mediante el recurso de revocación o el juicio contencioso administrativo federal, al actualizarse una de las excepciones para ello prevista en el primer numeral invocado, a saber, la irreparabilidad material del acto. Cabe precisar que esa irreparabilidad se actualiza siempre que se ordene la intervención, pues el embargo de la negociación y la correspondiente designación de su depositario, por sí solos, no conllevan una afectación de las mencionadas características.”

DIAGRAMA DE LAS ETAPAS DE LA INTERVENCION DEL NEGOCIO.



5.7.4. DEL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS.

La inmovilización de depósitos bancarios procede de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, cuando se tienen adeudos fiscales y no se interpuso algún medio de defensa, la resolución definitiva fue a favor de la autoridad, o existe la obligación de garantizar un crédito fiscal y no se ha ofrecido garantía alguna; dicho ordenamiento prevé los siguientes supuestos para el congelamiento de cuentas bancarias:

a) Mediante el embargo precautorio (artículo 145, fracción III inciso f, del Código Fiscal de la Federación), para esto, como ya se comento en el tema respectivo, es necesario que exista un crédito fiscal, pero se den algunas de las siguientes circunstancias:

- o Que el afectado desocupe el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio.
- o Se oponga a la práctica de la notificación del crédito fiscal.
- o No tener garantizados totalmente los créditos fiscales.

b) Por medio del embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución, como garantía del cobro del crédito fiscal (Artículos 155 fracción I y 156-Bis del mismo Código), en la práctica se utiliza como un medio de garantía del interés fiscal, cuando el crédito fiscal es exigible.

c) Inmovilización y transferencia como medio de cobro, legalmente procedente frente a créditos fiscales firmes (Artículos 156-Bis, 156-Ter. Del multicitado Código Fiscal).

Se debe de considerar que el embargo de cuentas bancarias constituye un acto de imposible reparación, porque imposibilita al afectado para disponer materialmente de sus recursos económicos para realizar sus fines, afectando su desarrollo económico al provocar el incumplimiento de sus obligaciones, y más al ser un acto fuera de juicio que transgrede de forma inmediata los derechos sustantivos; por lo que en contra de dicho acto es procedente el Juicio de Nulidad, el Recurso de Revocación o de Inconformidad, dependiendo la autoridad que realice el congelamiento respectivo; toda vez que la Ley de Amparo vigente no establece mayores requisitos, para conceder la suspensión de

la ejecución del acto administrativo impugnado, y por consiguiente, atento al principio de definitividad, el juicio de Amparo Indirecto promovido contra actos de autoridades administrativas es improcedente, y en su caso solo procede el Amparo Directo, si previamente se agota el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

“Jurisprudencia: 2a./J. 130/2013 (10a.), Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Segunda Sala, Libro XXIV, septiembre de 2013, Tomo 2, página 1446, número de registro digital 2004553:

"PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL ARTÍCULO 28 DE LA LEY FEDERAL RELATIVA (REFORMADO MEDIANTE DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 10 DE DICIEMBRE DE 2010) NO ESTABLECE MAYORES REQUISITOS QUE LA ABROGADA LEY DE AMPARO PARA CONCEDER LA SUSPENSIÓN DE LA EJECUCIÓN DEL ACTO ADMINISTRATIVO IMPUGNADO."

En consecuencia, a la fecha de hoy prevalece el criterio jurisprudencial siguiente:

INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS BANCARIAS. CONTRA EL ACTO QUE LA DECRETA NO PROCEDE EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. De los artículos 28 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, en su texto reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de diciembre de 2010, 116, 117, 120, 121 y 127 del Código Fiscal de la Federación, deriva que el acto que decreta la inmovilización de cuentas bancarias puede impugnarse en forma optativa a través del recurso de revocación, o bien, del juicio contencioso administrativo y que, en ambos casos, puede solicitarse la suspensión de tal acto, sin mayores requisitos que los previstos en la Ley de Amparo. En esta línea, una vez dictada la sentencia en el procedimiento contencioso administrativo, puede promoverse el juicio de amparo en la vía uniinstancial.

5.7.4.1. DEL EMBARGO PRECAUTORIO DE CUENTAS BANCARIAS.

El artículo 45 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, faculta a la autoridad fiscal a realizar el embargo precautorio de las cuentas bancarias del sujeto pasivo, este numeral ha sufrido diversos cambios, a consecuencia de impugnaciones y de decisiones jurisprudenciales; anteriormente en el código vigente a partir del primero de enero de 1996 se establecía que la Autoridad

fiscal podría entablar dicho embargo sobre contribuciones causadas pendientes de determinar y aun no exigibles, siempre y cuando la autoridad a su juicio se percate que el contribuyente realice cualquier maniobra eminente a evadir el cumplimiento, siendo lo anterior violatorio a lo dispuesto en el artículo 16 Constitucional por el hecho de permitir el embargo sin existir un monto en firme, al crearse un estado de incertidumbre en el contribuyente quien desconoce la justificación del aseguramiento para garantizar un supuesto crédito fiscal con un monto no determinado.

Se trato de subsanar lo anterior con el artículo 145-A del mismo ordenamiento que contiene la institución del aseguramiento de bienes, la cual es de naturaleza diversa al embargo precautorio en materia fiscal, pues el aseguramiento de bienes es una medida provisional para velar por el interés público y salvaguardar la salud pública o el comercio interior, haciendo que cese el acto prohibitivo para no causar daños irreparables mediante la actuación de la Autoridad que garantiza que el contribuyente no se oponga u obstaculice la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las mismas Autoridades fiscales, o que el procedimiento administrativo de visita domiciliaria no pueda comenzar por haber desaparecido el contribuyente o por ignorarse su domicilio; sin embargo esta norma resulto de igual manera inconstitucional, toda vez que se facultaba a las Autoridades fiscales para decretar el aseguramiento de los bienes o la negociación del contribuyente, cuando éste se negara a proporcionar la contabilidad que acredite el cumplimiento de las disposiciones tributarias a que está obligado para garantizar que no se altere, cambie o modifique la misma contabilidad, consiguiendo con tal intervención que la Autoridad fiscal conozca con precisión la situación fiscal del contribuyente. Pero en mayo del 2007 los Tribunales Colegiados de Circuito decretaron que esta medida es violatoria de la garantía de legalidad prevista en el artículo 16 de nuestra Constitución, al no existir una relación congruente con el fin planteado por la norma y la medida precautoria, pudiendo simular un acto de garantía para futuros créditos fiscales, pues la oposición del gobernado a proporcionar su contabilidad no tiene un significado patrimonial que justifique el aseguramiento de bienes, y tal medida puede traer una afectación innecesaria o desmedida de otros bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

En este contexto, en la iniciativa de ley publicada el martes 5 de marzo del 2013 en la gaceta parlamentaria número 3721-VI, promovida por la diputada Margarita Licea González, donde su postura para derogar dicho artículo 145-A del multicitado código radica que al existir abusos constantes por diferentes

autoridades fiscales afectando derechos fundamentales sin existir congruencia con el reformado artículo primero constitucional en el año del 2013, pues dicha práctica se efectúa generando un abuso de esa facultad, particularmente porque dicha medida no queda sujeta a un límite material al no establecerse un monto cierto sobre el cual deba efectuarse el aseguramiento, por lo que, *“considera necesario derogar también el artículo 145-A del propio CFF, precepto que surgió como una medida para eliminar el vicio de inconstitucionalidad que tenía el artículo 145 de dicho Código hasta el año del 2006, y que establece la figura del aseguramiento precautorio, en términos muy semejantes y bajo la misma racionalidad de la medida prevista en la fracción III del artículo 40; ello en aplicación del principio general de derecho ubi edem ratio ibi ius: “donde existe la misma razón debe existir la misma disposición”, por lo cual también se propone la derogación de dicho numeral.”* De tal manera que el 09 de diciembre del 2013, se publica en el Diario Oficial de la Federación el decreto por el que se deroga dicho precepto y se modifica el artículo 145 del Código Fiscal De La Federación; donde en este ultimo precepto se establecen las reglas para el embargo precautorio de las cuentas bancarias del contribuyente, de tal manera que en su primer párrafo y fracción I, establece como requisito indispensable la existencia de un crédito fiscal firme que no haya sido cubierto o garantizado y que se den alguna de las siguientes causales:

- 1) El contribuyente haya realizado un cambio de domicilio fiscal sin previo aviso al haberse emitido dicho crédito.
- 2) Se oponga a la practica de la notificación de este.
- 3) No estar garantizados totalmente los mismos.

Por otra parte, en la fracción II del mismo precepto dicta que dicho embargo será hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de las contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios, es importante mencionar que en la fracción III de este numeral regula el orden en que se trabara este embargo precautorio siendo indispensable respetar este procedimiento siguiendo el principio de legalidad, y de acuerdo con lo anterior primeramente se deberán embargar:

- a) Bienes inmuebles
- b) Acciones, bonos o créditos de inmediato cobro

- c) Derechos de autor y patentes.
- d) Obras artísticas, joyas entre otros.
- e) Dinero y metales preciosos.
- f) Depósitos bancarios.

Como se puede observar, se debe llevar un orden establecido, siendo necesario realizar el embargo precautorio sobre otros bienes antes de llegar a los depósitos bancarios, en caso de haber una afectación directa a estos, el acto de la autoridad deberá justificarse detallando en un acta de hechos las circunstancias que llevaron a la Autoridad a embargar de manera precautoria las cuentas bancarias, fundando y motivando el procedimiento realizado otorgando certeza jurídica al gobernado, al darle a conocer que todo se hizo respetando el principio de legalidad, notificando personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, a más tardar al tercer día siguiente del embargo precautorio, toda vez que el último párrafo de este artículo 145 del ordenamiento en comento, establece que son aplicables las disposiciones del embargo e intervención las cuales conforme a su naturaleza no contravenga este artículo, entendiéndose con esto, que deberá existir un mecanismo que no atente contra los derechos humanos del contribuyente respetando su esfera jurídica.

Una vez justificado el embargo precautorio sobre las cuentas bancarias del contribuyente, la Autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores o a la entidad financiera que procedan a inmovilizar las cuentas bancarias determinadas, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la notificación del embargo precautorio, esta ultimas deberán informar a la Autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas y el importe total que fue inmovilizado; siendo importante mencionar que es obligación de la Autoridad solicitar al afectado, para que dentro de un término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo; en este tenor es preciso indicar que, si en este termino de diez días se cumple con el requerimiento donde se desvirtué el monto, dicho embargo quedara sin efectos, interpretándose esto de manera literal, significaría que si el monto embargado es mayor o menor al crédito fiscal, se deberán habilitar las cuentas bancarias, pues se estaría desvirtuando el monto, por lo que creemos que existe un error técnico de

redacción y no existe alguna tesis que lo aclare.

El afectado podrá ofrecer a la Autoridad exactora alguna garantías valida con la finalidad de ordenar el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, de igual manera terminara el congelamiento de las cuentas bancaria cuando se acredite que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o cuando exista orden de suspensión emitida por autoridad competente al haber interpuesto algún medio de defensa, lo anterior deberá ser dentro del plazo de tres días después de haberlo notificado la Autoridad a la entidad financiera.

En cuanto al monto a embargar existe incertidumbre en la redacción de la norma fiscal por lo siguiente; en la fracción II del numeral en estudio se establece que: *“La autoridad trabará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas incluyendo sus accesorios.”* sin embargo en la fracción IV párrafo cuarto del mismo artículo se menciona que: *“En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.”*

De lo anteriormente expuesto podemos interpretar que en el embargo precautorio de cuentas bancarias deberá ser desde las dos terceras partes del crédito fiscal con un límite hasta el total del monto del mismo crédito; sin embargo, esto resulta muy ambiguo, de tal manera que el ejecutor deberá motivar y fundamentar el acto de manera muy eficiente en caso que proceda a inmovilizar las cuentas bancarias por una cantidad mayor a las dos terceras partes, pues la redacción e interpretación de estos artículos es confusa creando incertidumbre en el afectado, al existir oscuridad en los mismos, y aún no existe pronunciamiento alguno por parte de los Tribunales que pudiera esclarecer lo que quiso decir el legislador con estos ordenamientos, por lo que existe un área de oportunidad para el litigante que se encuentre en esta situación.

De igual manera es importante comentar que al existir un embargo precautorio de cuentas bancarias por no haber atendido los requerimientos de información y documentación respectivos en una visita domiciliaria o de gabinete, de acuerdo

con el artículo 40 fracción III del Código Fiscal de la Federación, y en este caso, el contribuyente interpone algún medio de defensa contra este acto, lo anterior no interrumpe el plazo estipulado en el artículo 46-A del mismo ordenamiento, el cual menciona en su penúltimo párrafo que el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de gabinete se suspenderá en caso de que interpongan algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de las facultades de comprobación, desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta la resolución definitiva, pero la suspensión de dicho plazo no es procedente en los casos descritos por el ya mencionado artículo 40 fracción III del ordenamiento en comento de acuerdo a la tesis VIII-P-1aS-483 del rubro “*VISITA DOMICILIARIA. LA SUSPENSIÓN DEL PLAZO PARA SU CONCLUSIÓN, PREVISTA EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 46-A DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, NO SE ACTUALIZA CUANDO EL MEDIO DE DEFENSA ES INTERPUESTO POR EL CONTRIBUYENTE EN CONTRA DE LAS MULTAS O DEL ASEGURAMIENTO A SUS CUENTAS BANCARIAS*”, esta tesis fue publicada en diciembre del 2018, toda vez que dicho supuesto de suspensión no se actualiza cuando el medio de defensa es interpuesto por el contribuyente en contra del aseguramiento a sus cuentas bancarias, derivados de no haber atendido los requerimientos de información y documentación respectivos. “*Lo anterior, toda vez que si bien la imposición de las multas y el aseguramiento de sus cuentas bancarias, derivan del ejercicio de la visita domiciliaria, lo cierto es que estos actos no impiden su continuación, en tanto que fueron consecuencia de la conducta omisiva del contribuyente.*” A pesar de que mediante esta tesis no interrumpa el plazo para el término de la revisión, tal medida (aseguramiento de cuentas bancarias) es violatoria a los derechos fundamentales del contribuyentes tal y como lo expondremos en seguida, para una mejor comprensión permítanos traer el numeral en cuestión con el fin de analizar su contenido.

Artículo 40. Las autoridades fiscales podrán emplear las medidas de apremio que se indican a continuación, cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden:

.....

III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el artículo 40-A de este Código.

De la observación del numeral transcrito, resulta claro y evidente, que a pesar que faculta a la autoridad para realizar un aseguramiento de bienes y máxime si es mediante la afectación patrimonial a las cuentas bancarias, resulta violatorio al principio de seguridad jurídica y legalidad al no existir un crédito fiscal cuantificado y determinado que permita tal medida, pues como lo analizamos al inicio de este tema, la oposición del contribuyente a proporcionar los documentos requeridos no tiene un significado patrimonial que justifique el aseguramiento de bienes, y tal medida puede traer una afectación irreparable a su patrimonio o bienes y derechos constitucionalmente protegidos.

5.7.4.2. DEL EMBARGO DE CUENTAS BANCARIAS DENTRO DEL PAE.

Como lo hemos comentado, la autoridad tiene la facultad de llevar a cabo el embargo de cuentas bancarias o la inmovilización de éstas a fin de hacer efectivos créditos fiscales firmes; sin embargo, estas figuras jurídicas no deben ser tomadas como sinónimos, pues el embargo de cuentas bancarias se encuentra previsto en el artículo 151, fracción I, del mismo Código y se deberá realizar de acuerdo a las formalidades previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, esto es, deberán requerir el pago al deudor y solamente en caso de que éste no pruebe en el acto haberlo efectuado, procederán a embargar dichas cuentas bancarias del contribuyente.

El monto del embargo sólo podrá ser hasta por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas y las entidades financieras que hayan ejecutado el embargo de los depósitos deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal a su vez deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste, debiendo justificar su actuar.

5.7.4.3. DE LA INMOVILIZACION Y TRANSFERENCIA DE CUENTAS BANCARIAS.

De la interpretación de los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, se desprende la facultad económica coactiva del Estado que le faculta hacer efectivos los créditos fiscales firmes, al ser la consecuencia final de un procedimiento desplegado por la autoridad que culmina con una resolución en la que se determinan dichos créditos fiscales, que al no ser pagados o constituir garantía, otorgan a la Autoridad fiscal la posibilidad de que inmovilicen las cuentas o transfieran recursos del contribuyente a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la Autoridad fiscal que corresponda. Dicho en otras palabras, el acto coactivo no se da de manera espontánea y aislada, sino que es consecuencia de una serie de actos que lleva a cabo la Autoridad fiscal, teniendo aplicación cuando el particular se niega a pagar un crédito fiscal, o en su caso a garantizarlo.

El procedimiento de inmovilización de cuentas y transferencia de recursos, tratándose de créditos fiscales firmes, se debe atender a las reglas previstas en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación y no a las normas que regulan el procedimiento administrativo de ejecución, en el cual se prevé la forma de trabar el embargo cuando no se ha cumplido con créditos fiscales, toda vez que este constituye un procedimiento alternativo y sumarísimo para los créditos fiscales firmes, por lo que no es necesario que con antelación a éste, la autoridad fiscal requiera de pago y trabar embargo, pues ambos procedimientos son diversos y se rigen por sus propias reglas o procedimientos, de acuerdo al criterio de la siguiente jurisprudencia:

2a./J. 20/2011 de rubro "PROCEDIMIENTO DE INMOVILIZACIÓN DERIVADO DE CRÉDITOS FISCALES FIRMES. SE RIGE EXCLUSIVAMENTE POR LAS REGLAS PREVISTAS EN LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2010)".

"Del indicado artículo 156-Bis se advierte la facultad de las autoridades fiscales para determinar la inmovilización de depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, derivada de créditos fiscales firmes no garantizados;

atribución que tiene su origen en el procedimiento sumarísimo y alterno de cobro para ese tipo de créditos, establecido por el legislador a fin de dotar a las autoridades fiscales de herramientas eficientes para lograr mayor presencia recaudatoria, el cual encuentra sustento en la firmeza de dichos créditos y se rige por sus propias reglas contenidas y, además, por las referidas en el artículo 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, no así por las previstas para el procedimiento administrativo de ejecución, lo que conduce a estimar que para ejercer la facultad de inmovilización destacada es innecesario que previamente se trabé embargo en los términos establecidos para el procedimiento administrativo de ejecución.”

Bajo este contexto, dicho procedimiento de inmovilización de cuentas y transferencia de recursos contiene reglas específicas y su aplicación se actualiza una vez que el sujeto pasivo que teniendo a su cargo un crédito fiscal firme; ya sea porque fenecieron los plazos para su impugnación, lo que implica que el gobernado los consintió, hizo valer algún medio de defensa y los tribunales confirmaron la validez del crédito o habiendo impugnado la determinación fiscal, no otorgó garantía en términos de la legislación aplicable lo que implica que ha dejado de pagarlo o garantizarlo, bajo esta omisión trae como consecuencia que la autoridad hacendaria haga uso de su facultad vía económica coactiva a fin de recaudar los importes adeudados; por ende, previamente a que la autoridad fiscal decida aplicar al particular el procedimiento de inmovilización de cuentas y transferencia de recursos contenido en los artículos 156-Bis y 156-Ter del Código Fiscal de la Federación, ya realizó todo un procedimiento en el que se determinó el crédito fiscal y cuyo pago o garantía se exigió al particular, quien al no cumplir con ninguno de los dos requerimientos, faculta a la autoridad fiscal a que inmovilice sus cuentas y ordene la transferencia de recursos en los términos de los numerales apuntados; por lo que no se estaría violando la garantía de audiencia contenido en el artículo 14 constitucional, por no existir la posibilidad de señalar bienes a embargar y que no sean cuentas bancarias, como lo es cuando el crédito fiscal aun no queda firme y no se encuentra garantizado como en el procedimiento ejecutivo de administración; pues este derecho se debió ejercer cuando los interesados tuvieron la oportunidad de impugnar en la instancia jurisdiccional o ante las propias autoridades la fijación de la contribución o la ejecución del crédito fiscal, una vez que ha sido determinada por las mismas autoridades o se han llevado a cabo los actos de ejecución relativos al cobro.

Lo anterior se justifica al ser un medio para que el Estado logre eficacia en la

recaudación de los ingresos fiscales y cuya existencia tiene su origen por la necesidad de afrontar el presupuesto de egresos que le significa satisfacer las necesidades del gasto público, teniendo como sustento lo expuesto en la tesis asilada CCLXXXIX/2013 de rubro “INMOVILIZACIÓN DE CUENTAS Y TRANSFERENCIA DE RECURSOS A LA TESORERÍA DE LA FEDERACIÓN. LOS ARTÍCULOS 156-BIS Y 156-TER DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN QUE PREVÉN EL PROCEDIMIENTO RELATIVO, NO TRANSGREDEN EL DERECHO FUNDAMENTAL DE AUDIENCIA PREVIA”.

“El procedimiento de inmovilización de cuentas y transferencia de recursos, contenido en el segundo supuesto del artículo 156-Bis y regulado en el artículo 156-Ter, ambos del Código Fiscal de la Federación, constituye un procedimiento alterno y sumarísimo para el cobro de los créditos fiscales firmes, que forma parte de la facultad económico-coactiva del Estado. Por tanto, conforme a la jurisprudencia 110, publicada en la página 141 del Tomo I, Materia Constitucional, del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación 1917-2000, de rubro: "AUDIENCIA, GARANTÍA DE. EN MATERIA IMPOSITIVA, NO ES NECESARIO QUE SEA PREVIA.", dichos preceptos no transgreden el derecho fundamental de audiencia previa contenido en el artículo 14 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que el procedimiento de inmovilización de cuentas y transferencia de recursos, forma parte de la facultad económico-coactiva del Estado, que no puede supeditarse a que previamente se escuche a los gobernados ubicados en las hipótesis de hecho que dan lugar al inicio de dicho procedimiento, pues de lo contrario, podría llegar el momento en que las instituciones y el orden constitucional desaparecieran o se afectarían gravemente por falta de elementos económicos. Además, el citado artículo 156-Bis, en su párrafo segundo, establece que el Servicio de Administración Tributaria notificará al contribuyente la decisión de inmovilizar cuentas y transferir recursos, con lo cual éste podrá, en su caso, interponer el recurso administrativo de revocación contemplado en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, o bien, el juicio contencioso administrativo; así, se respeta su derecho de audiencia, pues con posterioridad a cuantificar la sanción los contribuyentes pueden ser escuchados en su defensa”, publicada en la Décima Época del Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, libro XXV, octubre de 2013, tomo 2, página 1052.

Una vez establecido lo anterior diremos que de acuerdo con el artículo 156-Bis, la Autoridad fiscal procederá a la inmovilización de depósitos bancarios cuando se den los siguientes supuestos:

- Que exista un crédito fiscal firme.
- Que Tratándose de créditos fiscales impugnados no estén debidamente garantizados:
 - a) Si el contribuyente no se encuentra localizado o desocupe el local

donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio.

- b) Cuando sea insuficiente la garantía ofrecida.
- c) Si el contribuyente no haya efectuado la ampliación de la garantía requerida por la autoridad.
- d) Si el valor de los bienes embargados sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.

Para lo anterior, la Autoridad fiscal o la unidad administrativa competente enviará a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, o bien a la entidad financiera a la que corresponda la cuenta, para que realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal, lo anterior sin que rebase el monto del crédito fiscal y sus accesorios o, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos, la autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado la inmovilización fue efectuada.

Si el crédito fiscal incluyendo sus accesorios, aún no quede firme porque aún no se ha resuelto la controversia, se podrá garantizar el mismo mediante dinero, fianza, prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por tercero que compruebe solvencia, títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, lo cual deberá ser resuelto por la Autoridad y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. En caso de que sea aceptada la garantía se deberá informar a la entidad financiera dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente para suspender la inmovilización de la cuenta.

Por su parte el artículo 156-Ter del mismo ordenamiento establece que cuando el crédito fiscal se encuentre firme, se procederá de acuerdo con los siguientes

supuestos:

- a) Si el contribuyente no ofreció una forma de garantía del interés fiscal suficiente antes de que el crédito fiscal quedara firme, la autoridad fiscal ordenará a la entidad financiera la transferencia de los recursos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la autoridad fiscal que corresponda por el monto del crédito fiscal, o por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir el mismo.
- b) Si el interés fiscal se encuentra garantizado con dinero o fianza, la Autoridad fiscal procederá a hacer efectiva la garantía.
- c) Si el interés fiscal se encuentra garantizado en alguna forma distinta al dinero o fianza, la autoridad fiscal procederá a requerir al contribuyente para que efectúe el pago del crédito fiscal en el plazo de cinco días siguientes a la notificación del requerimiento, de lo contrario, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva la garantía ofrecida, o que se realice la transferencia de los recursos a la cuenta de la Tesorería de la Federación o de la Autoridad fiscal que corresponda.

Las entidades financieras deberán informar a la autoridad fiscal que ordenó la transferencia, el monto transferido a más tardar al tercer día siguiente de la fecha en que ésta se realizó, y por su parte la Autoridad deberá notificar al contribuyente la transferencia de los recursos, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se hizo de su conocimiento la referida transferencia.

Aunque esta medida de cobro es bastante agresiva por la Autoridad fiscal, y como lo analizamos no violenta algún derecho Constitucional, es importante mencionar que si existen violaciones al procedimiento, se puede interponer un medio de defensa, que puede ser a través del Recurso Administrativo o bien por el Juicio de Nulidad, hasta llegar en caso de ser necesario al amparo directo, recalamos que no es recurrible por el Amparo Indirecto, lo anterior de acuerdo a la jurisprudencia 2a./J. 18/2015 (10a.); localizada en el libro 16 de la gaceta del semanario judicial de la Federación de Marzo de 2015; Tomo II ; Página 1377; por contradicción de tesis.

5.7.5. DEL REMATE.

El procedimiento que regula las etapas del remate de los bienes embargados lo encontramos en los artículos 173 al 196-B del Código Fiscal de la Federación; y en el primer numeral en mención se establece que los bienes embargados se venderán al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo o en los siguientes momentos:

- Cuando el contribuyente no proponga comprador antes de fincar el remate.
- En los embargos precautorios al quedar firme el crédito fiscal sean exigibles y no se realice el pago.
- Al quedar firme una sentencia sobre los actos reclamados.

El contribuyente podrá proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal hasta antes del remate; la base para fincar el precio será el avalúo tratándose de bienes inmuebles o el avalúo pericial tratándose de la negociación y en los demás casos; para lo anterior se debe notificar personalmente o por medio del buzón tributario al contribuyente el valor del avalúo practicado; en caso de inconformidad con el monto del avalúo podrán hacer valer los medios de defensa que se consideren pertinentes como el Recurso de Revocación, de inconformidad o el Juicio de Nulidad, hasta el momento de la publicación de la convocatoria de remate, y dentro de los diez días siguientes a la fecha de publicación de la citada convocatoria, de acuerdo al artículo 127 del mismo código.

En caso de existir avalúos contradictorios por una diferencia mayor a un 10% entre el practicado por el embargado y la Autoridad, esta última deberá designar un tercer perito valuador en un término de seis días, debiendo rendir su dictamen en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

La convocatoria para el remate se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, debiéndose dar a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, y los requisitos que deberán

cumplir los postores para concurrir al mismo el cual deberá llevarse a cabo dentro de los veinte días siguientes a esta.

Los interesados en adquirir los bienes, antes de enviar su postura, deberán realizar una transferencia electrónica de fondos igual o mayor al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria, la cual será devuelta en caso de no ser los adjudicados, acto seguido se deberán enviar las posturas en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate; de acuerdo al artículo 182 del ordenamiento en mención esta posturas deberán contener:

- a) la clave del registro federal de contribuyentes, nombre o razón social, domicilio fiscal; tratándose de sociedades, la fecha de constitución,
- b) La cantidad que se ofrezca.
- c) El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.
- d) La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.
- e) El monto y número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.

La subasta tendrá una duración de cinco días que empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día hora del centro, donde los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas; en caso de recibir una postura que mejore las anteriores dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate, este no se cerrará y a partir de las 12:00 horas se concederán plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada, transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura se tendrá por concluido el remate; en caso de existir varios postores que hayan ofrecido una suma igual y dicha suma sea la postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos el saldo de la cantidad ofrecida de contado en

***** DEMO - www.ebook-converter.com*****

su postura para posteriormente citar al contribuyente para que dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por internet de la enajenación, en caso de no hacerlo la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía, conjuntamente con los bienes que le hubiere adjudicado; debiéndolos retirar al momento el adquiriente, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes estando obligada la autoridad a comunicar al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días para cancelar los gravámenes. En caso de no existir postores, pujas o las posturas sean igual, el fisco federal tendrá preferencia de adjudicarse los bienes a un valor del 60% del monto del avalúo; es conveniente mencionar que los bienes embargados se podrán enajenar fuera de remate cuando el embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, o se trate de bienes de fácil descomposición, o de materiales inflamables, cuando no se puedan depositar en lugares apropiados para su conservación.

El monto obtenido del remate se aplicará de acuerdo con el orden siguiente:

- § Gastos de ejecución
- § Recargos
- § Multas
- § Indemnización por cheque devuelto
- § Crédito principal

Es necesario hacer mención que los bienes causarán abandono en favor del fisco federal cuando:

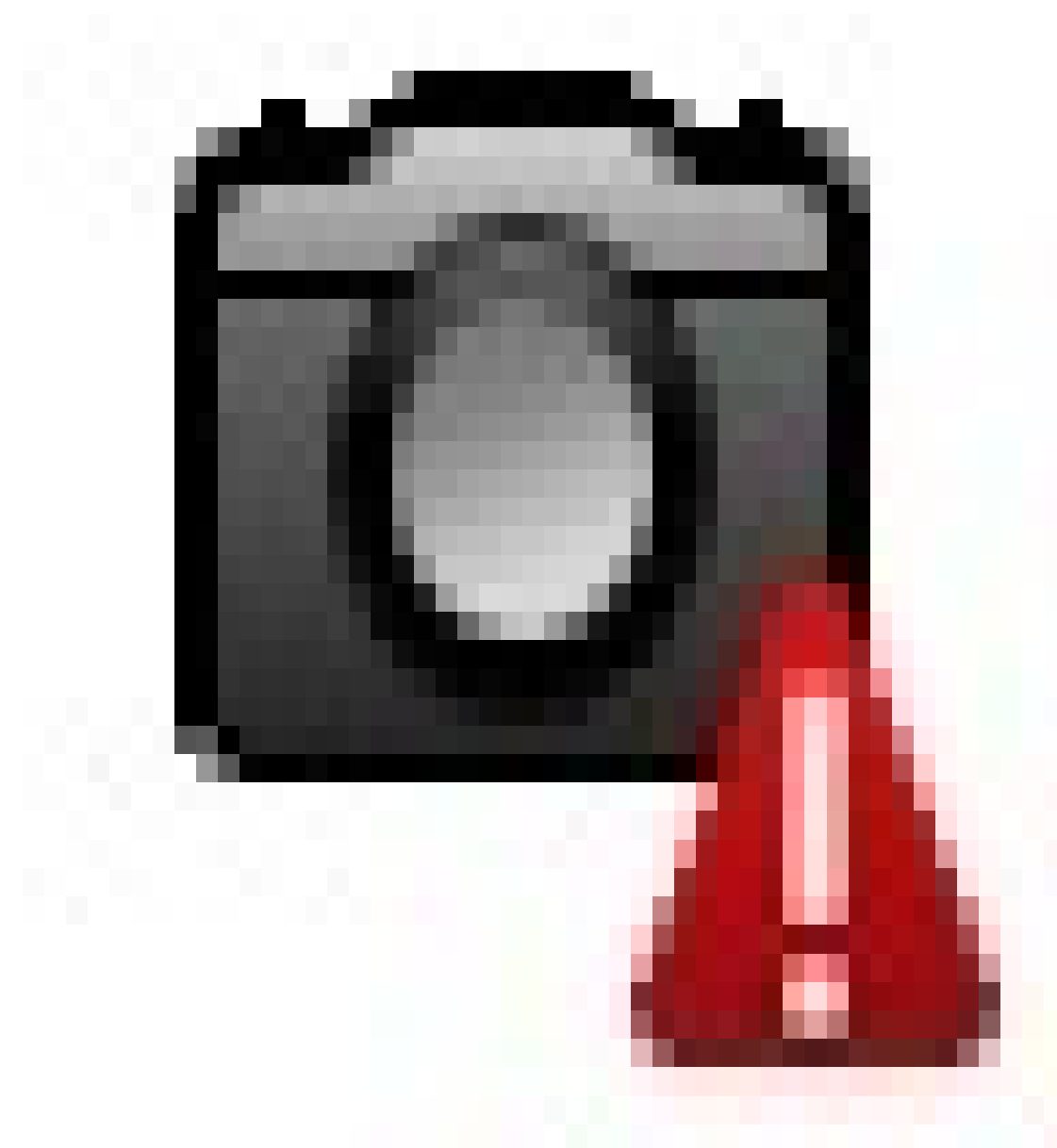
I. Al ser enajenados o adjudicados no se retiren del lugar en que se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a la disposición del adquiriente.

II. Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa y no los retire del lugar en que se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

III. Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos dieciocho meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.

IV. Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad y los propietarios no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

En seguida se muestra una grafica donde podremos observar las etapas del remate de manera general.



5.7.6. DE LA NOTIFICACION

"***** DEMO - www.ebook-converter.com *****"

El inicio de los actos de molestia por parte de la autoridad deben ser realizados mediante el acto solemne de la notificación, de los artículos 134 y 137 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las notificaciones se realizarán personalmente, por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el buzón tributario; la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que al realizarse cualquier notificación personal en términos del artículo 137 del Código Fiscal de la Federación, debe levantarse razón circunstanciada de lo sucedido, con la finalidad de dar cabal cumplimiento a los requisitos de eficacia establecidos en los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lo cual implica que el notificador debe asentar todos los pormenores de su actuación como:

- a) nombre de la persona buscada;
- b) su domicilio;
- c) especificar con quién se entendió la diligencia;
- d) indicar a quién se le dejó el citatorio;
- e) la razón por la que no se pudo practicar la notificación;
- f) los datos de la diligencia que demuestren plenamente que la notificación se llevó a cabo en el domicilio del contribuyente;
- g) si el interesado no se encuentra en el domicilio, detallar cómo se cercioró el notificador de esa circunstancia; y,
- h) si la notificación se realiza con un tercero, el notificador debe asegurarse que este no se encuentre en tal domicilio por causas accidentales.

Una vez circunstanciado lo anterior, se dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil posterior que se señale en el mismo o para que acuda a notificarse a las oficinas de las Autoridades fiscales dentro del plazo de seis días contado a partir de aquél en que fue dejado el citatorio, si la persona citada o su representante legal no esperaren a la hora indicada, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino, en caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio del buzón tributario.

Respecto a la notificación electrónica de documentos digitales, esta se realizará en el buzón tributario y se tendrán por realizada cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que conste la fecha y hora en que el contribuyente se

autenticó para abrir el documento a notificar, si después de tres días no se abriera el buzón por parte del contribuyente, se tendrá por realizada dicha notificación al cuarto día.

Otra manera de realizar la notificación es por estrados, cuando la persona a quien deba notificarse no sea localizable en el domicilio que haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe el lugar donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio; esta se realizarán fijando durante quince días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la Autoridad que efectúe la notificación y publicando además el documento citado durante el mismo plazo en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales; dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquél en que el documento fue fijado o publicado según corresponda; la autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo y se tendrá como fecha de notificación la del día dieciséis contado a partir del día siguiente a aquél en el que se hubiera fijado o publicado el documento, conviene advertir que esta notificación por estrados no es legal cuando un tercero se niega a recibirla, pues este no cuenta con facultad legal para realizar tal acto, esto sostenido por la Primera Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de acuerdo a la tesis por reiteración en el juicio Contencioso administrativo número 1553/17-25-01-8/157518S1-02-04.

Otra modalidad de notificar es por edictos, en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, mediante publicaciones en cualquiera de los siguientes medios y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación:

- I. Durante tres días en el Diario Oficial de la Federación.
- II. Por un día en un diario de mayor circulación.
- III. Durante quince días en la página electrónica que al efecto establezcan las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general.

La notificación podrá ser por instructivo cuando el citatorio sea para esperar en la fecha señalada por parte contribuyente o su representante legal, si estas no esperaren y se pretenda realizar la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino y estos se reusaren a recibir dicho citatorio; es importante aclarar que al dejar citatorio para que el destinatario acuda a las oficinas de la autoridad dentro del plazo de seis días, a efecto de practicar en ese sitio la notificación y este no se presentá, dicha notificación deberá realizarse por estrados, al actualizarse el supuesto de "oposición a la diligencia" a que se refiere la fracción III del artículo 134 del citado código de acuerdo al criterio asumido por los Tribunales Colegiados de Circuito en su tesis 2002838. XVI.1o.A.T.10 A (10a.).

Es conveniente destacar que en noviembre del 2018 sentó precedente la tesis VIII-P-SS-273 mediante la cual se corrobora que en caso de presumir la inexistencia de las operaciones, porque la Autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios, producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, la notificación deberá realizarse por buzón tributario al establecerse una excepción a lo previsto en los artículos 134 y 137 del mencionado ordenamiento.

5.8. DE LOS DELITOS FISCALES.

El presente tema resulta un poco complejo, toda vez que intervienen dos ramas del Derecho; el Penal y el Fiscal, lo cual, por si solo amerita un libro completo para su desarrollo; sin embargo el propósito de este apartado es proporcionar de manera general ciertas apreciaciones y orientar al lector sobre la importancia de esta materia que algunos autores le han denominado Derecho Penal Fiscal, el cual contiene ciertas particularidades, pues su finalidad es distinta a la del Derecho Penal el cual su objetivo es la readaptación y rehabilitación del individuo a nuestra sociedad por su conducta tipificada como ilícita, primeramente mediante la pena corpórea o en su defecto la reparación del daño. En cambio, en el Derecho Penal Fiscal son dos objetivos claros para conseguir la reparación del daño, lo cual involucra al Derecho Civil sin pena corporal, mediante la reparación del menoscabo y sancionar la conducta delictual

mediante la pena corpórea consistente en la privación de la libertad involucrando el Derecho penal; lo cual a nuestro parecer resulta aberrante e Inconstitucional, toda vez que el artículo 22 Constitucional prohíbe las penas inusitadas y trascendentales, pues a pesar de que se pueda reparar el daño sin perjuicio del interés económico del Estado, aun así, se deberá purgar una condena en prisión, donde se desprende que la esencia de este actuar es la de intimidar al gobernado mediante el escarmiento.

En el Derecho Penal todo individuo se presume no culpable salvo prueba en contrario, pero en materia Fiscal el dolo se presume existente, resultando en primera instancia culpable, salvo prueba en contrario. En este punto es necesario mencionar sin pretender hacer una definición que el delito fiscal consiste en defraudar o engañar de gravedad a la Hacienda Pública, evitando el pago de una cantidad beneficiándose con tal actuar, de acuerdo con lo anterior debe existir el elemento subjetivo del delito, consistente en evitar el pago.

La vertiente respecto al procedimiento penal y fiscal dictada por los Tribunales Colegiados de Circuito determinan que son distintos, y persiguen diversos fines, pues el primero tiende a la imposición de la pena de prisión por el delito cometido, que es de la competencia de las autoridades judiciales, en tanto que el administrativo su objetivo principal es el cobro de los impuestos o contribuciones omitidas, de tal manera que los procesos penal y administrativo son independientes, pues se rigen bajo sus propias reglas, de ahí que lo resuelto en uno no puede influir en el otro; (tesis 184292. III.2o.P.90 P. Novena Época. Tomo XVII, mayo de 2003, Pág. 1249).

La vinculación del Derecho Penal con el Fiscal la encontramos en el artículo 6o del Código Penal Federal, al dictar que, al cometerse un delito no previsto en dicho Código, pero si en una ley especial, o en un tratado internacional de observancia obligatoria en México, se aplicarán estos, tomando en cuenta las disposiciones de los libros primero y segundo, del Código en comento; de tal manera, el Código Fiscal de la Federación en una interpretación literal y armónica se debe considerar como ley especial en cuanto a su capítulo denominado “de los Delitos Fiscales”, debiéndose aplicar lo previsto en el siendo su contenido ley particular en su aplicación, y lo no previsto en él, será de aplicación general tomando como fundamento lo establecido en los libros primero y segundo del Código Penal Federal; por lo anterior creemos innecesario que el Código Fiscal de la Federación deba manifestarse por una

definición de “delito fiscal” .

El artículo 7 del Código Penal Federal define al delito como “el acto u omisión que sancionan las leyes penales” una definición muy ambigua, por lo que el legislador por la importancia del tema ha considerado que la conducta debe cumplir con una serie de elementos para poder deducir que nos encontramos ante la figura del delito, los cuales de acuerdo a la doctrina mencionaremos los elementos esenciales del delito.

La conducta. Es la realización de una acción que la ley penal considere como un delito, o en una omisión, consistente que el individuo se abstenga de llevar a cabo un acto y que dicha abstención deba configurarse como un delito. La conducta debe tener efectos exteriores, ser consciente y ser libre y espontanea.

La tipicidad. Es la adecuación de la conducta en la hipótesis normativa establecida en la ley.

La antijuricidad. Es el rompimiento del orden legal mediante la conducta al violar alguna disposición de derecho que proteja algún bien jurídico tutelado como el patrimonio, salud, honra, interés público, entre otros.

La imputabilidad. Es el hecho de tener conciencia del acto a realizar observando en todo momento la capacidad del sujeto condicionada por la salud, madurez de entender, de querer y obrar al efectuar la conducta tipificada.

La culpabilidad. Es la intencionalidad del individuo o sujeto imputable de llevar a cabo el delito; si existió intención se considera el delito como doloso caso contrario estaríamos ante un delito culposo; teniendo un efecto directo de la sanción aplicable al inculpado pues, si bien es cierto que el delito se comete, no es menos cierto que la responsabilidad de dicho acto se verá afectada si la conducta fue deseada, o si se realizó por negligencia, descuido o motivado por factores ajenos a su voluntad.

La punibilidad. Es la sanción establecida en la Ley aplicable a los sujetos imputables por determinadas conductas tipificadas, antijurídicas y culpables.

Al desarrollar el tema no debemos perder de vista que para existir el delito fiscal

debe haber una conducta tipificada, intencional y deliberada por parte del sujeto imputable dirigida a violar alguna norma fiscal, dicha conducta deberá ser susceptible de alguna sanción estipulada en dicho ordenamiento legal. Es importante mencionar que dentro de los elementos del delito en materia fiscal se debe considerar el tipo de culpabilidad, toda vez que puede mediar el error, considerado este como una falsa apreciación de la realidad, al considerar el sujeto que determinada conducta no tiene implicaciones legales o bien tiene diferentes implicaciones legales como en caso de una mal elaborada estrategia fiscal.

De acuerdo con el multicitado código son tres los delitos fiscales que se pueden dar dentro de esta materia fiscal penal y cada uno con sus particularidades las mismas que podremos encontrar en los artículos 92 al 115 del ordenamiento en comento; los cuales son, contrabando, defraudación y otros delitos fiscales, los cuales desarrollaremos cada uno por separado.

5.8.1. DEL DELITO DE CONTRABANDO.

En el Artículo 102 del Código en estudio, se establece de manera clara y contundente que comete el delito de contrabando quien introduzca o extraiga del país mercancías sin permiso de Autoridad competente cuando sea procedente, si son ilegales, o sin pagar contribuciones o aranceles, quien sustraiga mercancía de los recintos fiscales sin autorización y quien interne mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país; al respecto es conveniente mencionar que antes del tratado de libre comercio existían cinco zonas libres que después pasaron a ser región fronteriza, las cuales comprendían:

- Baja California y parte del Estado de Sonora
- Baja California Sur
- Municipio de Salinas Cruz, Oaxaca.
- Municipio de Caborca, Sonora.
- Municipio de Comitán de Domínguez, Chiapas.

Sin embargo, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social dio a conocer que para fines de aplicación de los salarios mínimos en la República Mexicana, a partir del primero de enero de 2019 habrá dos áreas geográficas, la primera, la Zona Libre de la Frontera Norte, integrada por los municipios de, Ensenada, Playas de

Rosarito, Mexicali, Tecate y Tijuana, en Baja California; San Luis Río Colorado, Puerto Peñasco, General Plutarco Elías Calles, Caborca, Altar, Sáric, Nogales, Santa Cruz, Cananea, Naco y Agua Prieta, en Sonora; Janos, Ascensión, Juárez, Práxedes G. Guerrero, Guadalupe, Coyame del Sotol, Ojinaga y Manuel Benavides, en Chihuahua; Ocampo, Acuña, Zaragoza, Jiménez, Piedras Negras, Nava, Guerrero e Hidalgo, en Coahuila de Zaragoza; Anáhuac, en Nuevo León; y Nuevo Laredo, Guerrero, Mier, Miguel Alemán, Camargo, Gustavo Díaz Ordaz, Reynosa, Río Bravo, Valle Hermoso y Matamoros, en Tamaulipas. Mientras que el área de Salarios Mínimos Generales está integrada por el resto de los municipios del país y las demarcaciones territoriales (alcaldías) de la Ciudad de México.

De lo anterior podemos desprender que actualmente la zona libre es una extensión de territorio nacional o regiones legalmente delimitadas en las que se otorgan estímulos fiscales consistentes en reducción o exención de contribuciones en la compra de mercancías de necesarias para la producción, el consumo y desarrollo de la región; en armonía y bajo el contexto anterior podemos deducir con el precepto antes citado que comete el delito de contrabando, quien introduzca mercancía ilegal hacia el interior del país o sin haber realizado el pago de las contribuciones respectivas.

A diferencia del artículo 102 del citado Código Fiscal, donde se establece el tipo de conducta a realizar para cometer el delito de contrabando; en el artículo 103 del mismo ordenamiento menciona una serie de actos a realizar por el sujeto pasivo para que se presuma cometido el delito de contrabando o dicho de otra manera, establece las conductas equiparables al delito de contrabando, atribuyendo el carácter de presuntivas de las cuales se desprende el principio de presunción de inocencia; al respecto diremos que este tipo de conducta dentro de la doctrina penal se le conoce como de naturaleza complementaria pues, para existir requieren de la aplicación de normas básicas incorporándose ambas normas formando un tipo, concatenando la conducta y la pena, de tal manera que para la validez del artículo 103 depende del contenido del artículo 102 el cual prevé el delito de contrabando y también del 104 el cual establece las penas, todos estos últimos artículos del Código Fiscal de la Federación; de lo anterior, deduce la Suprema Corte de Justicia de la Nación que dicho artículo 103 no viola la garantía de exacta aplicación de la ley en materia penal contenida en el

artículo 14 de nuestra Constitución de acuerdo a la interpretación armónica de la tesis, 1ª./J. 56/2011 publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXXIII, de junio del 2011, y por lo tanto este delito no se debe seguir de oficio.

Entre los actos equiparables al delito de contrabando encontramos los siguiente:

- Cuando se descubran mercancías extranjeras en territorio nacional sin el comprobante aduanero, se introduzca dicha mercancía por lugares no autorizados o sean transportadas en medios distintos a los autorizados tratándose de tránsito interno.
- Al encontrarse vehículos extranjeros dentro del país a más de 20 kilómetros de los límites extremos de la zona urbana de las poblaciones fronterizas sin el comprobante aduanero o permiso correspondiente.
- Cuando Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional.

En cuanto a la punibilidad por el delito de contrabando, el artículo 104 del ordenamiento en cuestión es quien establece las sanciones las cuales consisten en pena de prisión:

De 3 meses a 5 años, si el monto de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, es de hasta \$1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas es de hasta de \$1,865,370.00.

De 3 a 9 años, si el monto de la suma de las contribuciones o de las cuotas compensatorias omitidas, excede de \$1,243,590.00, respectivamente o, en su caso, la suma de ambas excede de \$1,865,370.00, calificándose esto como delito grave.

De 3 a 9 años, cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido o mercancías cuyo tráfico haya sido prohibido en uso de las facultades por el Ejecutivo Federal a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país de acuerdo con el artículo 131 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su segundo párrafo, considerándose lo anterior como delito grave.

De 3 a 6 años cuando no sea posible determinar el monto de las contribuciones o cuotas compensatorias con motivo de contrabando o se trate de mercancías que requiriendo de permiso de autoridad competente no cuenten con él o cuando se trate de los supuestos previstos en los artículos 103, fracciones IX, XIV, IXI y XX y 105, fracciones V, XII, XIII, XV, XVI, XVII de este mismo Código en estudio.

Será calificado el delito, debiéndose castigar con penas más severas por el tipo de conducta agravante (premeditación, alevosía, ventaja, odio y traición), en este caso la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión; sin embargo, si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación, siempre y cuando el inculpado se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias, al cometerse con violencia física o moral en las personas, de noche o por lugar no autorizado para la entrada o salida del país de mercancías ostentándose el autor como funcionario o empleado público, usar documentos falsos, cuando el acto sea realizado por tres o más personas.

Cuando los delitos a que se refiere este artículo sean calificados, la sanción correspondiente se aumentará de tres meses a tres años de prisión. Si la calificativa constituye otro delito, se aplicarán las reglas de la acumulación.

5.8.2. DEFRAUDACIÓN FISCAL

Este delito se encuentra tipificado en el artículo 108 del mencionado Código, donde se decreta que comete delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución ya sea en los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal; de la interpretación gramatical de lo anterior, debemos considerar diversas hipótesis delictivas; toda vez que , la letra “o” y la “u”, son disyuntivas y no conjuntivas; por tanto, no pueden coexistir con los mismos hechos, dado que unas excluyen a las otras, de lo contrario, se estaría recalificando la conducta, de lo anterior se desprende que la Autoridad debe manifestar cual es la conducta delictiva a sancionar, pues si el Tribunal responsable para tener por acreditado el cuerpo del delito de defraudación fiscal considera tales conductas como una sola, es clara la

inexacta aplicación de la ley y evidente la violación a las garantías de legalidad, seguridad jurídica y debida fundamentación y motivación, previstas por los artículos 14 y 16 constitucionales, en perjuicio del inculpado; (Amparo directo 132/2002. 9 de octubre de 2002. Unanimidad de votos. Ponente: José Manuel Rodríguez Puerto. Secretario: Ignacio Ojeda Cárdenas).

Es conveniente mencionar que de acuerdo con el Amparo directo 859/72 del 10 de septiembre de 1973 se determinó que la defraudación fiscal mediante engaño o aprovechamiento del error implica que el contribuyente de manera dolosa se beneficie del mismo error de la autoridad o del engaño en el que se le hace caer, lo que no ocurre cuando se trata de actos de mera omisión.

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400 Bis del Código Penal Federal, (ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita) se podrán perseguir simultáneamente, presumiéndose cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:

Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.

Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.

Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

Se deberá tomar en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones, no siendo aplicable para pagos provisionales; si el monto de lo defraudado excede de \$1,734,280.00, constituye un delito grave para todos los efectos legales, incluyendo el de negar la libertad provisional bajo caución, en virtud de que el legislador federal atendió a la gravedad de la ofensa de acuerdo al monto de la afectación de los bienes jurídicos de la comunidad en general, en armonía con el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, donde el legislador tomó como elemento básico el grado de peligro que

para la sociedad representa la conducta delictiva del sujeto, peligrosidad que considera está vinculada con la importancia que tienen para el grupo social en su conjunto los bienes jurídicamente tutelados por dicho ordenamiento; de acuerdo a la tesis aislada de la primera Sala ubicada en el tomo XXIII de febrero de 2006 en la página 626.

Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión, y si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un 50%.

Este delito y los equiparables a la defraudación fiscal, serán calificados y sancionados aumentando la pena que corresponda en una mitad cuando se originen por:

- Usar documentos falsos u omitir de manera reiterada la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
- Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones.
- No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales a asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
- Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas; manifestar o utilizar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones o para acreditar o disminuir contribuciones; declarar pérdidas fiscales inexistentes.

Es importante expresar que no se formulará querrela si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma Autoridad, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Por su parte el artículo 109 de este mismo ordenamiento menciona que es equiparable a la defraudación fiscal y por lo tanto será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, siendo culpable quien despliegue la conducta señalada, independientemente de que tenga o no algún poder o facultad por parte de la empresa, pudiendo ser quien, declare deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o el valor de los actos o actividades sea menores a los realmente obtenidos. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba ingresos acumulables, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

También es equiparable al delito de defraudación fiscal quien cometa los siguientes actos:

- No enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado, aplicar sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, simule actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses las declaraciones que tengan carácter de definitivas, así como las de un ejercicio fiscal que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.
- Darle efectos fiscales a los comprobantes digitales cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29-A de este Código.

Lo anterior es demasiado serio, pues quien deba presentar información al fisco y no tiene una formación enfocada al Derecho Fiscal Penal, puede cometer un delito culposo; por ejemplo, no incumplir en tiempo sobre alguna declaración, siendo aplicable lo dispuesto en la jurisprudencia 1a./J. 38/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, agosto de 2003, página 83, de rubro: *"FRAUDE FISCAL GENÉRICO*

PREVISTO EN EL ARTÍCULO 108 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NO PROCEDE LA SUBSUNCIÓN EN ÉL, DEL EQUIPARADO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN I, DEL PROPIO CÓDIGO.”, en la cual se establece que el delito de defraudación fiscal genérico previsto en el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, “... *diffiere del equiparado contenido en el artículo 109, fracción I, del propio código, ya que para que se actualice este último se requiere que alguien presente declaraciones para efectos fiscales, que contengan deducciones falsas o ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados por ley; mientras que el delito de defraudación fiscal genérico o principal se actualiza cuando una persona con uso de engaños o al aprovechar errores omite el pago parcial o total de una contribución u obtiene un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal, es decir, no precisa que tenga que ser mediante declaración como en el equiparado, por lo que podría configurarse mediante alguna otra forma ...*”. Atendiendo lo anterior de manera literal se desprende que una declaración en ceros incluye que los ingresos declarados sean menores a los realmente percibidos, dando como resultado una causal de delito estipulada en el artículo 109 fracción I, siendo una defraudación fiscal no equiparada.

5.8.3. OTROS DELITOS FISCALES

Se encuentran contemplados del artículo 110 al 115 del mismo Código, subdividiéndose en los siguientes:

A.- Los relacionados al registro federal de contribuyentes con sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

Omita solicitar su inscripción o la de un tercero en el registro federal de contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió hacerlo, lo haga con datos falsos, modifique, ingrese sin autorización, destruya o provoque la pérdida de la información que contenga el buzón tributario con el objeto de obtener indebidamente un beneficio, desocupe o desaparezca del lugar donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso de cambio de domicilio; suplante la identidad, representación o personalidad de un contribuyente, así como a la persona que lo permita.

No se formulará querrela si quien, encontrándose en los supuestos anteriores, subsana la omisión o informa del hecho a la autoridad fiscal antes de que ésta lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, o si el contribuyente conserva otros establecimientos en los lugares que tenga manifestados al registro federal de contribuyentes.

B.- Los relativos a las declaraciones, contabilidad y documentación los cuales serán sancionados de tres meses a tres años de prisión, a quien:

Lleve doble contabilidad, la oculte, altere, destruya total o parcialmente; determine pérdidas con falsedad; no presente por más de tres meses declaraciones informativas o la declaración informativa por los ingresos que hayan generado o generen en el ejercicio inmediato anterior sujetos a regímenes fiscales preferentes, o en sociedades cuyos ingresos estén sujetos a dichos regímenes, o presentarla en forma incompleta; divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros referente a partes relacionadas o empresas transnacionales; asiente con información o documentación falsa o de manera inadecuada las operaciones o transacciones contables, fiscales o sociales.

No se formulará querrela, si quien encontrándose en los supuestos anteriores subsana la omisión o el ilícito antes de que la autoridad fiscal lo descubra o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

C.- Relativos a aparatos de control, máquinas registradoras de operación e impresión legal de comprobantes con sanción de 3 a 8 años de prisión a quien:

No mantenga los controles volumétricos, o contando con éstos, se lleven a cabo en contravención con las normas que los rijan; carezca, altere, inutilice o destruya los equipos y programas informáticos destinados a llevar a cabo los controles volumétricos; entregue a la autoridad, registros falsos, que induzcan al error, en los controles volumétricos.

Para proceder penalmente por este delito será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público formule querrela, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.

D.- En cuanto a los depositarios se les impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al depositario o interventor designado por las autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal disponga del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, si el valor de lo dispuesto no excede de \$155,120.00; cuando exceda, la sanción será de tres a nueve años de prisión.

E.- Referente a controles oficiales se impondrá sanción de tres meses a seis años de prisión, al que:

Altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados; altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes o precintos sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello; expida, adquiera o enajene comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.

F.- En cuanto al artículo 114 y 115 se refiere a los delitos de los servidores públicos y del robo de mercancías en recintos fiscales.

5.8.4. CONSIDERACIONES GENERALES.

En el artículo 92 del multicitado Código Fiscal se menciona que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos antes mencionados; lo anterior con la finalidad de subsanar diferentes juicios que fueron sobreseídos en

el amparo Indirecto, toda vez que en términos del artículo 9o. de la ley de Amparo excepcionalmente las personas morales oficiales pueden hacer uso de dicho medio, siempre y cuando el acto reclamado afecte sus intereses patrimoniales; sin embargo, la Corte sostenía que la Secretaría de Hacienda Y Crédito Público solo tenía la representación del Estado, pero no el carácter de víctima u ofendido y por tanto no podría ser tercero perjudicado, esto es así ya que en diversos criterios de los tribunales, se ha establecido que el ofendido o la víctima del delito puede acudir al juicio de Amparo Indirecto con el carácter de tercero perjudicado cuando el acto reclamado sea un auto de formal prisión con el fin de obtener la reparación del daño; sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público no podía tener el carácter de tercero perjudicado al no poseer la calidad de víctima u ofendido, aun cuando a través del órgano correspondiente haya formulado querrela por considerar que se cometió un perjuicio en contra del fisco federal, pues la querrela la formulaba en su carácter de Autoridad fiscal y de representante de los intereses patrimoniales del Estado, y no con la calidad de víctima u ofendido; además de lo anterior, tampoco podría ostentarse como víctima u ofendido de acuerdo al artículo quinto de la Ley de Amparo pues las contribuciones que supuestamente dejaron de enterarse al fisco no forman parte del patrimonio de la citada secretaría, ya que éstas no se prevén en el catálogo de derechos y bienes que conforman el patrimonio nacional contenido en la Ley General de Bienes Nacionales. Además, la comparecencia de dicha secretaría ante el Ministerio Público y posteriormente ante los órganos jurisdiccionales a solicitar el amparo y protección de la Justicia Federal, no la llevaría a cabo como particular, sino en su carácter de Autoridad fiscal al amparo de las facultades concedidas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y el reglamento interior de la aludida secretaría; dicho de otro modo, tienen legitimación activa para interponer amparo por el no ejercicio de la acción penal o el desistimiento de ésta, todas aquellas personas que hayan sufrido un daño físico, una pérdida financiera o el menoscabo de sus derechos fundamentales, como consecuencia de acciones u omisiones tipificadas como delitos; ahora la autoridad, como denunciante, sólo al dar noticia de la comisión de un delito a la autoridad competente, pero al no concurrir en la calidad de víctima u ofendido del hecho considerado delictivo y no demostrar que sufrió un daño físico, una pérdida financiera o el menoscabo en su patrimonio, no cuenta con interés jurídico para promover el Juicio de Amparo Indirecto, en contra de la determinación que confirma el no ejercicio de la acción penal dictado por el Ministerio Público.

Siguiendo el contexto anterior, y a pesar de la reforma al mencionado artículo 92, sigue habiendo una controversia legislativa de esencia, pues con las reformas Constitucionales del 2013 y conforme al principio de progresividad en la protección de los derechos humanos, entre ellos, los derechos de acceso a la justicia y recurso efectivo, garantizados en los artículos 1o., 17 y 20 apartado C, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y artículos [8, numeral 1, de la Convención Americana sobre Derechos Humanos](#) y 14, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, la víctima u ofendido del delito tiene el derecho para impugnar, a través del Juicio de Amparo, la Constitucionalidad de todos los apartados que conforman la sentencia definitiva condenatoria, incluso diversos a la reparación del daño; así como las sentencia absolutorias y autos que determinen la libertad del imputado; pues su objetivo primordial es conocer la verdad; solicitar que el delito no quede impune; que se sancione al culpable y se obtenga la reparación del daño; de lo anterior, se advierte el derecho de defensa en favor de la víctima u ofendido del delito, el cual comprende el derecho a recibir asesoría jurídica, ser informado de los derechos que en su favor establece la Constitución; y cuando lo solicite, del desarrollo del procedimiento penal, de coadyuvar con el agente del Ministerio Público a ofrecer pruebas, tanto en la averiguación previa como en el proceso, a que se desahoguen las diligencias que correspondan, así como a intervenir en el juicio e interponer los recursos en los términos previstos en la ley; lo anterior con el fin de acreditar tanto el delito como la responsabilidad penal del inculpado, y por ende, que se le garantice su derecho a la reparación del daño; es decir, el legislador le reconoció a la víctima u ofendido la calidad de parte activa dentro del procedimiento penal, el cual incluye la etapa de averiguación previa, como la del proceso judicial; corrobora este criterio, la siguiente jurisprudencia:

"2014328. XXI.1o.P.A.11 P (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 42, Mayo de 2017, Pág. 2194.

VÍCTIMA U OFENDIDO DEL DELITO. TIENE LEGITIMACIÓN PARA PROMOVER EL JUICIO DE AMPARO INDIRECTO CONTRA LA RESOLUCIÓN DE SEGUNDA INSTANCIA QUE REVOCA EL AUTO DE FORMAL PRISIÓN Y, EN SU LUGAR, DECRETA LA LIBERTAD DEL INCULPADO POR FALTA DE ELEMENTOS PARA PROCESAR, EN TANTO QUE ESA DETERMINACIÓN AFECTA INDIRECTAMENTE SU DERECHO A LA REPARACIÓN DEL DAÑO. La Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo en revisión 290/2013, del cual derivó la tesis aislada 1a. CXXVIII/2014 (10a.), de título y subtítulo: "VÍCTIMA U OFENDIDO DEL DELITO. TIENE LEGITIMACIÓN ACTIVA PARA INTERPONER JUICIO DE AMPARO CONTRA LA RESOLUCIÓN JURISDICCIONAL QUE NIEGA LIBRAR UNA ORDEN DE APREHENSIÓN (INTERRUPCIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 1a./J. 85/2001).", estableció que la víctima u ofendido del delito tiene el carácter de parte activa en el

proceso penal y, por ende, cuenta con legitimación para impugnar, mediante el juicio de amparo, no solamente tópicos relacionados directamente al derecho fundamental a la reparación del daño, sino también aquellas resoluciones jurisdiccionales de las cuales dependa, a la postre, dicho derecho, es decir, el cuerpo del delito y la probable responsabilidad del imputado. Luego, teniendo en cuenta que la libertad por falta de elementos para procesar, si bien no afecta directamente la reparación del daño, porque no se pronuncia sobre ese extremo, sí impide de manera indirecta que la víctima u ofendido del delito obtenga el referido derecho fundamental, pues en caso de que la Sala revoque el auto de formal prisión y, en su lugar, decreta una resolución de esa naturaleza, jamás podría emitirse una sentencia condenatoria en la que se fincara esa sanción reparatoria. En consecuencia, aquél tiene legitimación para promover el juicio de amparo indirecto contra la citada resolución de libertad, con la pretensión de demostrar que sí se acredita el cuerpo del delito o la probable responsabilidad penal del inculpado, pues es obvio que de ello dependerá la continuación del proceso en el que pueda llegar a dictarse una sentencia en la que se condene al activo a la reparación del daño.”

En este punto es interesante observar con qué carácter se presenta la Autoridad, si es como víctima u ofendida, pues dentro de la técnica del derecho penal es preciso identificar el concepto de la víctima del delito con el del ofendido, puesto que en la mayoría de los casos víctima y ofendido se reúnen en una sola persona, no sucede así en otros, por ejemplo el homicidio, delito en el cual la víctima se identifica con el sujeto privado de la vida y el ofendido con sus familiares o aquellas personas que se encuentran en relación de dependencia económica con él; y la víctima debe ser considerada o vinculada a aquella persona que tiene un interés legítimo, el cual lo podemos considerar como aquel interés personal, individual o colectivo, cualificado, actual, real y jurídicamente relevante, que puede traducirse, en caso de concederse el amparo, en un beneficio jurídico en favor del quejoso, derivado de una afectación a su esfera jurídica en sentido amplio, que puede ser de índole económica, profesional, de salud pública, o de cualquier otra. Sin embargo, siguiendo el mismo artículo quinto de la Ley de Amparo, la Autoridad Pública no podrá invocar interés legítimo, solo el interés simple entendido éste como el que puede tener cualquier persona por alguna acción u omisión del Estado, pero en caso de satisfacerse, no se traducirá en un beneficio personal para el interesado, pues no supone afectación a su esfera jurídica en algún sentido. De lo anterior se desprende que se deberán estudiar los argumentos por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y verificar el argumento que expondrá al presentarse con carácter de víctima, ofendida u ambos, dado que el perjuicio no lo resiente dicha secretaria sino el Estado.

Por otra parte el artículo 21 de la Constitución indica, *"La persecución de los delitos incumbe al ministerio público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél"*; lo anterior en correlación con el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, donde se establece que para proceder penalmente por delitos es necesario que la Secretaría de Hacienda y Crédito formule querrela, declare que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio o formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido; de tal manera, cuando la Autoridad fiscal tenga conocimiento de la probable existencia de un delito en esta materia y sea perseguible de oficio, deberá hacer del conocimiento al Ministerio Público Federal para los efectos legales que procedan, aportando las pruebas que se tuvieren al momento; en los demás casos para proceder penalmente por los delitos fiscales la Secretaría de Hacienda y Crédito Público deberá formular querrela al tratarse de delitos relacionados con:

- § Actos sancionados con las penas similares para el contrabando.
- § Defraudación fiscal y actos similares a esta.
- § Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes, a la contabilidad, declaraciones y documentos.
- § Delitos diversos como la alteración o destrucción de aparatos de control, sellos o marcas, los relativos a visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito, y revisión de mercancías fuera de los recintos fiscales cometidos por servidores públicos y operaciones con dinero obtenido por actividades ilícitas.
- § Delitos de depositarios e inventores
- § Servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

Los delitos que requieren la declaratoria, son aquellos donde se manifieste que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio por delitos de contrabando o el robo de mercancías en recinto fiscal, así como destrucción o deterioro dolosos de estas mercancías en estos mismos recintos.

Ahora bien, para establecer la responsabilidad del sujeto inculpado en el Derecho Penal Fiscal, se debe atender a dos elementos el hecho y la conducta, pues en materia Penal se sanciona la conducta y en materia Fiscal el hecho

generador, de tal manera que la responsabilidad en lo penal debe versar sobre los responsables de la conducta que ocasiono el detrimento a la sociedad y en lo fiscal el sujeto pasivo generador del hecho o un tercero que intervino en este, como podría ser un representante legal. De igual manera se debe considerar que en el derecho fiscal no importa si hubo dolo en la acción, simplemente se tiene que reparar el daño y en lo penal se debe demostrar el dolo en la conducta, de tal manera que para el Derecho Fiscal Penal serán responsables quienes teniendo una obligación omitan de manera dolosa o culposa realizar la misma, dependiendo de la magnitud de la omisión o del hacer dependerá la sanción; el Código en estudio manifiesta que son responsables de cometer un delito en materia fiscal:

- a) Quienes concierten, realicen, induzcan o ayuden a la realización del delito y/o la conducta o el hecho considerados como tales en el Código Fiscal de la Federación.
- b) Quienes auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior o quien ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de esta u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho de este.
- c) También es responsable quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él delito, después de la ejecución de este, con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.

De lo anterior podemos concluir que para poder proceder penalmente en materia fiscal, el hecho debe encuadrar en una ilicitud de la conducta y la responsabilidad penal implica que el sujeto de esta debe sufrir la pena correspondiente y reparar el daño causado; sin confundir la infracción con el delito, pues la infracción fiscal amerita una pena económica, en forma de multa; y el delito amerita pena corporal; la multa la aplica la Autoridad fiscal, la pena corporal, la Autoridad judicial; no debemos perder de vista que la acción penal

por los delitos fiscales por querrela prescriben en tres años contados a partir del día en que la autoridad fiscal tenga conocimiento del delito y del responsable; y un término de cinco años que se computará a partir de la fecha de la comisión del delito y que se actualiza cuando la dependencia ofendida ignora el hecho delictuoso y su autor, (artículo 100 del Código Fiscal de la Federación); dicho lo anterior es conveniente aclarar que para determinar el momento en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tuvo conocimiento del delito y computar el plazo de la prescripción de la acción penal, debe atenderse al dictamen técnico contable del Servicio de Administración Tributaria; lo anterior es así pues, la investigación y persecución del delito, por mandato del artículo 21 constitucional, incumbe al Ministerio Público, y la sanción de éste, mediante la imposición de penas, a la Autoridad judicial, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede coadyuvar en los términos y límites que marcan las leyes; pues esta última al verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales puede tener conocimiento de la posible comisión de un ilícito y poderlo denunciar de manera inmediata, presentar la querrela respectiva, sin importar el estado que guarde la visita de inspección, simplemente teniendo la constancia que objetivamente revela dicho conocimiento de la comisión de un delito, el cual es el dictamen técnico contable pues contiene el informe del Servicio de Administración Tributaria, artífice primordial que permitiría constatar la existencia fáctica y jurídica del delito para que la Autoridad fiscal esté en aptitud de presentar la querrela respectiva, pues en el procedimiento que habrá de iniciarse, el Ministerio Público Federal realizará las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado, dando al contribuyente la oportunidad de defenderse; siendo lo anterior congruente, toda vez que la exigencia de que la Autoridad fiscal verifique la veracidad del delito para estar en aptitud de formular o no querrela, implica una mejor protección a la adecuada defensa del imputado, desde el procedimiento fiscal y, en su caso, en la primera fase del procedimiento penal, pues ya desde entonces podría conocer de los hechos reclamados y preparar su defensa de manera correcta; lo que armoniza a su vez con el principio pro persona de primer rango de reconocimiento y protección constitucional; (Jurisprudencia 1a./J. 39/2014 (10a.); Libro 9, Agosto de 2014, Tomo I).

De igual manera, si durante el acto de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales se conoce de hechos probablemente constitutivos del ilícito, como ya lo comentamos se puede presentar inmediatamente la querrela respectiva, sin importar el estado que guarden las actuaciones, ya que en el

procedimiento que se inicie, el Ministerio Público Federal realiza las investigaciones conducentes, a fin de establecer si existe o no el delito denunciado; por ende, considerando que los delitos fiscales perseguibles por querrela únicamente se rigen por los plazos establecidos en el artículo 100 del Código Fiscal de la Federación, se entenderá que las actuaciones realizadas tanto por la autoridad fiscal como por la ministerial en la averiguación previa no interrumpen los plazos para que la ofendida se querelle ni para que si procede, el Ministerio Público ejerza acción penal, esto es, tiene que ejercer dicha acción antes de que fenezcan los plazos de tres o cinco años establecidos en el citado precepto legal, lo anterior se encuentra sustentado por la Tesis: 1a./J. 96/2010, de la primera sala en el Tomo XXXIII, de enero de 2011.

Debemos mencionar que en materia fiscal existe un término conocido como caducidad, la cual se encuentra contemplada en el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, donde extingue las facultades de las autoridades fiscales, para determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones; esta facultad de comprobación se extinguen de manera general en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, siendo importante tomar esta extinción como una herramienta similar a la prescripción.

La acción penal puede cesar por el sobreseimiento del proceso cuando el infractor paga las contribuciones omitidas conjuntamente con los accesorios correspondientes o en su caso se garanticen, en tales casos la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar desistirse de seguir con la acción penal antes de que el Ministerio Público Federal formule el alegato de clausura, de acuerdo con el artículo 92 del multicitado Código Fiscal de la Federación; sin embargo tal como ya se ha expuesto anteriormente, para garantizar un crédito fiscal debe tener cuantificado de manera exacta el mismo para no violentar el principio de seguridad jurídica; siendo lo anterior contrario a ley cuando la autoridad presume la existencia de un delito sin haber determinado un crédito fiscal en firme, pues ante este supuesto no se tendría la cantidad en concreto para conocer a cuanto debe ascender la garantía o monto del crédito fiscal, dejando al gobernado en un total estado de incertidumbre jurídica.

En este mismo tenor, para conceder la libertad provisional en los delitos no graves garantizando ante la Autoridad el menoscabo, además de violentar el principio de seguridad jurídica por desconocer el monto del daño, también estamos ante una violación clara al principio de presunción de inocencia, pues dicho pronunciamiento presupone la anticipación de la pena, lo cual Constitucionalmente está proscrito en el actuar de los juzgadores, en atención a la actual regla de trato procesal; sin embargo es contradictorio que en el Derecho Fiscal Penal este último principio sea inaplicable pues los tribunales manifiestan: *"LA LIBERTAD PROVISIONAL BAJO LA APLICACIÓN DE MEDIDA CAUTELAR ESTARÁ CONCEDIDA SOLO QUE SERÁ NECESARIO GARANTIZAR LA REPARACIÓN DEL DAÑO; es decir el derecho de que el imputado goce de la medida cautelar para obtener su libertad en tanto se lleva a cabo su juzgamiento, no está en discusión, – solo que es un requisito que garantice el débito fiscal a entera satisfacción del fisco federal, esto es con actualización y recargos – así lo establece el Código Nacional de Procedimientos Penales: artículos 155 al 168 y 92 del Código Fiscal Federal."*

Para concluir diremos que, a pesar de lo anterior, creemos que el objetivo para el fisco debe ser el cobro de los créditos fiscales, sin llegar al terrorismo fiscal ante la amenaza de la privación de la libertad a quien mediante una conducta cometa un delito fiscal, siendo suficiente de acuerdo con nuestro derecho positivo la reparación del daño.

BIBLIOGRAFIA.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Código Fiscal de la Federación.

Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Derecho Fiscal, Adolfo Arriola Vizcaino.

Derecho Fiscal I, Hugo Carrasco Iriarte.

La prescripción y caducidad del sistema Fiscal Mexicano, Mariano Azuela Güitron.

Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano, Emilio Margáin Manautou.