

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA METROPOLITANA

UNIDAD AZCAPOTZALCO

DIVISIÓN DE CIENCIAS SOCIALES Y HUMANIDADES

DEPARTAMENTO DE DERECHO

***LA UTILIDAD DE LOS MEDIOS ORDINARIOS DE DEFENSA EN
MATERIA FISCAL, FRENTE A LA POTESTAD TRIBUTARIA***

**ÁREA DE DERECHO: TEORÍA CONSTITUCIONAL Y RÉGIMEN DE LA
ADMINISTRACIÓN Y FINANZAS PÚBLICAS**

NOMBRE DEL ASESOR: MARÍA DE JESÚS RODRÍGUEZ GUERRERO

**TRABAJO TERMINAL QUE, PARA OBTENER LA LICENCIATURA EN
DERECHO PRESENTAN:**

SANTIAGO ÁNGELES ALEJANDRO, MATRÍCULA 2132010703

VEGA GARCÍA MARCO ANTONIO, MATRÍCULA 2132799272

CIUDAD DE MÉXICO A 10 DE FEBRERO DE 2018.

Índice

Introducción	1
Capítulo I. El Contribuyente y la Potestad Tributaria	4
1 El Contribuyente	4
1.1 Relación jurídica tributaria	5
1.2 Sujeto activo	6
1.3 Sujeto pasivo	6
1.4 Cualidades relevantes de la persona en materia fiscal	8
1.4.1 Domicilio	8
1.4.2 Residencia	9
1.4.3 Nacionalidad	9
1.4.4 Estado civil	10
1.5 Personas físicas	10
1.6 Personas morales	12
1.7 Entes jurídicos	13
1.8 La contribución	13
1.8.1 Obligación legal	14
1.8.2 Obligación de derecho público	14
1.8.3 Obligación legal de forma proporcional y equitativa	15
1.8.4 Territorio de aplicación de las contribuciones	15
1.8.5 Elementos esenciales de las contribuciones	16
1.8.5.1 Sujeto	17
1.8.5.2 Objeto	17

1.8.5.3 Base	17
1.8.5.4 Tasa o tarifa	18
1.8.6 Clasificación de las contribuciones	18
1.8.6.1 Impuestos	18
1.8.6.2 Derechos	19
1.8.6.3 Contribución a mejoras	19
1.8.6.4 Aportaciones de seguridad social	20
1.8.7 Accesorios	20
1.8.8 La actualización	21
1.8.9 Hecho generador	22
1.8.10 Descripción legal	24
1.8.11 Elemento material	24
1.8.12 Elemento temporal	24
1.8.13 Elemento espacial	25
1.8.14 Incumplimiento de la obligación	25
1.8.15 Pago de las contribuciones	25
1.8.16 Exención	26
1.9 Procedimiento administrativo de ejecución	27
Capítulo II. La Potestad Tributaria en la Constitución	28
2 Artículo 31 fracción IV	28
2.1 Principios en materia fiscal	28
2.1.1 Principio de proporcionalidad	29
2.1.2 Principio de equidad	32

2.1.3 Principio de legalidad	34
Capítulo III. Medios de Defensa Ordinarios	38
3.1 Recurso de revocación	38
3.2 Juicio de nulidad	52
3.3 Acuerdos conclusivos	58
3.4 Juicio de solución exclusiva de fondo	60
Capítulo IV. Eficacia de los Medios Ordinarios de Defensa en Materia Fiscal	64
4 Derechos y obligaciones de los contribuyentes	64
4.1 Obligaciones	64
4.1.1 Inscripción en el registro federal de contribuyentes	65
4.1.2 Registro de contabilidad	65
4.1.3 Pago	66
4.2 Derechos	66
4.2.1 Devolución	67
4.2.2 Compensación	68
4.2.3 Procedimiento de reconsideración	69
4.2 Percepción actual de la justicia fiscal en México	73
4.3 La sentencia	75
4.3.1 Análisis de sentencias	77
Conclusiones	79
Fuentes de consulta	

Introducción

El presente trabajo de investigación tiene por objeto exponer los medios de impugnación o defensa al alcance de los gobernados en materia fiscal; previstos en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), El Código Fiscal de la Federación (CFF), La Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA), La Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (LOTFJA) y la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC).

La procedencia de los medios de impugnación que se discuten en este proyecto están previstos en los principios explícitos del artículo 31 fracción IV de la Norma Fundamental, en los artículos 38, 116 y 125 del CFF; los artículos 1, 2, 13 y 14 de la LFPCA y los artículos 23 y 24 de la LFDC.

En el primer capítulo se describe el fundamento constitucional perteneciente a la actividad financiera y la potestad tributaria del Estado Mexicano. En el entendido de que son aquellos actos que instrumenta el Gobierno Federal para administrar su patrimonio. Específicamente para crear, legislar, y recaudar contribuciones; con el fin de asignar, destinar e invertir mediante disposición de la Ley de Ingresos de la Federación y la Ley del Presupuesto de Egresos de la Federación.

En efecto, la actividad financiera del Estado Mexicano incluye tres ámbitos de acción: la obtención de ingresos mediante la explotación de su patrimonio por la inversión extranjera directa, mediante la colocación de deuda o ahorro interno por instrumentos financieros; y último, el cobro de contribuciones mediante impuestos, aportaciones de seguridad social, contribución a mejoras y derechos, por lo dispuesto en el artículo 2 del CFF.

El capítulo segundo de este trabajo describe los principios tributarios de las contribuciones deliberados en el Artículo 31 Fracción IV constitucional. El Principio de Legalidad implica que la autoridad hacendaria no puede llevar un acto alguno o realizar función alguna dentro del orden fiscal, sin que se encuentre previa y expresamente facultada para ello por la ley que sea aplicable al caso determinado.

De la misma forma, los contribuyentes solo se encontrarán imprescindibles a cumplir con las obligaciones que previa y expresamente les impongan las Leyes que les sean aplicables y exclusivamente se pueden hacer valer ante el fisco, y aun con los derechos que esas mismas leyes les confieren.

La legalidad en este trabajo discurre sobre el principio lógico, es decir, se tiene que incluir los elementos esenciales de las contribuciones en las disposiciones fiscales como el sujeto, objeto, tasa cuota o tarifa y con el objeto de garantizar la certeza y seguridad jurídica. Además, una serie de aspectos que tendrían que ser cubiertos, como: la creación ex novo de un tributo, la determinación esencial de los elementos de las contribuciones, los beneficios fiscales y exenciones, la fijación de las infracciones administrativas, sus sanciones y la época de pago del tributo.

En efecto y correspondido por los principios de proporcionalidad y equidad, la legalidad tributaria debe encontrar su límites y extensiones en los aspectos lógicos antes enunciados, por esta razón, la creación de un impuesto necesariamente debe venir de un procedimiento legislativo; puesto que los elementos esenciales que lo componen y para su conformación y cuantificación deben de estar establecidos en la ley; de igual forma las exenciones y beneficios tributarios deben de venir de un acto formal y materialmente legislativo, por ser una configuración objetiva del tributo que permite modular la incidencia del gravamen.

En el contexto del principio de reserva de ley es pertinente discutir la distinción entre la reserva de ley absoluta y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; para este razonamiento, a la ley emitida por el Congreso, ya federal o local. Mientras que la segunda permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa.

Si el principio de legalidad debe estar contemplado desde la Constitución por ser el impuesto un fenómeno económico que surge por el requerimiento que lleva a cabo el Estado para la obtención de recursos y para sufragar los gastos públicos, luego, el traspaso de esa riqueza del gobernado al Estado como reclamo coactivo que es realizado imperantemente por el legislador en los términos dictados por la Constitución, al ser ésta un ente político garante de los derechos públicos subjetivos a los gobernados es entonces la Norma Fundamental es el documento idóneo para situar las obligaciones y derechos de los sujetos en materia tributaria de forma proporcional y equitativa.

En el tercer capítulo se exponen los medios de defensa al alcance del sujeto pasivo de la obligación tributaria ante un acto o una resolución de la autoridad fiscal federal. Los medios de impugnación son el Recurso de Revocación, el Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo y el Juicio de Resolución exclusiva de Fondo; indudablemente medios ordinarios de impugnación para visualizar la potencial ilegalidad de la autoridad fiscal. Aclarar que el sujeto pasivo de la obligación tributaria tendrá que elegir la alternativa para resolver la controversia ante actos de autoridad en materia tributaria.

En el cuarto capítulo se describen consideraciones prácticas de los derechos y obligaciones de los contribuyentes. Al momento son el pago de las contribuciones en función de los elementos de la misma. También los derechos suponen la devolución, así como la compensación por las cantidades pagadas en exceso o indebidamente.

Capítulo I El Contribuyente y la Potestad Tributaria

Todo estado requiere recursos financieros para su supervivencia y su financiamiento, porque necesita sostener su estructura burocrática. También porque uno de sus propósitos históricos es proveer a sus habitantes de bienes que el mercado no proporciona llamados bienes públicos que por sus características de no rivalidad ni exclusión son proveídos por el Estado, puesto que no resultaría viable económicamente que los proveyera un particular. El Estado puede proveerlos porque cuenta con recursos públicos mediante los cuales tiene la posibilidad de financiarlos.

El Estado puede hacerse de recursos a través de distintos medios, como la deuda pública o los beneficios percibidos por las empresas del propio Estado. Una fuente de ingresos es el cobro de contribuciones, los impuestos que son los pagos obligatorios hechos en favor del Estado por las personas que se ubican en ciertos supuestos generalmente definidas por la ley.

El Estado no depende de las contribuciones voluntarias, sino que puede hacer uso de su fuerza coactiva sancionatoria a fin de cobrar impuestos que destinara al gasto público a través de la potestad tributaria.

El contribuyente

En nuestro sistema jurídico mexicano no existe ordenamiento que defina de manera clara el concepto de contribuyente, no obstante este concepto es utilizado en todo lo referente a Derecho fiscal, que de acuerdo a Alil Álvarez Alcalá lo define como “*El conjunto de normas jurídicas que sistematizan y regulan los ingresos fiscales del Estado*”.¹ Por lo que, si tomamos como base al artículo 1° del CFF en su primer párrafo, podemos decir que contribuyente; será entonces, toda persona que contribuya a los gastos públicos de la federación, cuando éste se encuentre en alguno de los supuestos jurídicos contenidos en algún ordenamiento jurídico en materia fiscal.

¹ Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*, 2ªed., Ed. Oxford, México, 2015, p.15.

Para la doctrina *“El contribuyente es aquella persona física o jurídica que realiza el hecho imponible y consecuentemente está obligado al pago, quien está obligado a soportar patrimonialmente el pago de los tributos, con el fin de financiar al Estado”*.²

La doctrina distingue entre contribuyentes de derecho y contribuyentes de hecho. El primero es el quien se encuentra obligado al pago frente a la autoridad fiscal, mientras que el segundo será aquel que debe soportar materialmente la carga del tributo. Dependiendo de las características del tributo, puede ser que ambas condiciones coincidan en una misma persona, pero cabe la posibilidad de que no se de esta situación.

No obstante que la ley permita repercutir económicamente la carga tributaria de un contribuyente de derecho a uno de hecho, para la ley el único que se encuentra jurídicamente vinculado, y que tiene derechos y obligaciones, es el contribuyente de derecho. Así, el sujeto pasivo no cambia de estatus frente al fisco, el contribuyente de hecho no tiene una relación con las autoridades, si incumple, el obligado seguirá siendo el contribuyente de derecho, y sobre el recaerá la obligación del pago.

Relación jurídica tributaria

Existe una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, dicha relación es de subordinación, a través de la cual el Estado por conducto y facultado por la legislación en materia fiscal mexicana obliga al contribuyente a aportar ingresos en beneficio del gasto público de la federación, dicha relación es llamada relación jurídico tributaria. Como en toda relación regulada por la ciencia del Derecho, ésta generara para ambas partes derechos y obligaciones, que a decir verdad la mayoría de las veces resultan en desventaja para el contribuyente, aun cuando estos pudieran ser derechos, derivados de la relación jurídica tributaria.

² Venegas Álvarez, Sonia. *Derecho fiscal*, Ed. Oxford, México, 2012, p.108.

Sujeto activo

El artículo 31 constitucional en su fracción IV, dispone que “*son obligaciones de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la federación*”.³De lo cual podemos deducir que el sujeto activo, quien será el acreedor de la relación jurídico tributaria es el Estado, que aprueba, recauda y administra a través de sus respectivos órganos.

Será la persona en quien recaiga la responsabilidad de exigir al sujeto obligado el pago de la prestación pecuniaria llamada contribución, situación que solo le corresponde al Estado, quien facultado en Derecho ejerce tales funciones; en otras palabras, es quien cobra las contribuciones al sujeto pasivo, cuando este se encuentra en algún supuesto generador de contribuciones en el derecho fiscal mexicano.

El Estado de manera coactiva cobrará la contribución, si el pago de tal contribución no se efectuará por el sujeto pasivo, se estará en un conflicto con el Estado, en el cual el contribuyente y sujeto pasivo tendrá que demostrar en base a estricto derecho que él no se encuentra en los supuestos jurídicos que los que el Estado exige, para el pago de la contribución.

Sujeto pasivo

Dentro de la relación jurídico tributaria entre el Estado y el contribuyente, es de suponer que el sujeto pasivo será aquel en quien recaiga la obligación de sostener el funcionamiento del Estado, así el sujeto pasivo será la persona que realice las contribuciones en favor del Estado, cuando éste se encuentre en alguno de los supuestos señalados por el derecho mexicano para realizar contribuciones.

Esto nos remite nuevamente al artículo 31 constitucional fracción IV que dispone como obligación el contribuir a los gastos públicos de la federación; situación que se repite siendo más preciso en el artículo 1º del CFF en el cual dice que “es

³ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Texto vigente en agosto de 2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 5 de agosto de 2017.

*obligación de las personas físicas y morales el contribuir a los gastos públicos”;*⁴ y siendo aún más específicos podemos encontrar disposiciones relacionadas con el sujeto pasivo en leyes fiscales, como la LIRS en su artículo 1º, que señala como sujetos pasivos a los extranjeros que perciban ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.

Ahora bien, la técnica legislativo usada en nuestro sistema jurídico no siempre es clara en lo que quiere decir, y entendiendo a en una forma sencilla y tal vez hasta obvia que el sujeto pasivo será aquel que realice pagos en favor del Estado, éste no siempre guarda relación directa con el Estado en la relación jurídico tributaria, sino que actúa en forma de un tercero que al realizar algún acto de comercio entre contribuyentes, se traspaşa la calidad de sujeto pasivo a aquel con quien se llevó a cabo dicho acto de comercio obtiene la calidad de sujeto pasivo.

Lo anterior puede entenderse de una mejor manera si revisamos el artículo 1º de la ley del Impuesto al Valor Agregado, en donde dice *“el contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios”*.⁵

En este caso la doctrina llama a este sujeto pasivo de iure a quien enajene bienes donde se deba de trasladar la figura del sujeto pasivo; y llamará sujeto pasivo de facto a la persona enajenante de los bienes susceptibles de trasladar la contribución en favor del Estado, pero en contra del enajenante, pues será en quien finalmente recaiga la obligación de realizar la contribución, al caer en este supuesto jurídico según marque la ley.

Cualidades relevantes de la persona en materia fiscal

Nuestra legislación otorga mayor relevancia para efectos tributarios a ciertas condiciones o circunstancias personales del sujeto contribuyente, que lo

⁴ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

⁵ Ley del Impuesto al Valor Agregado. Última Reforma DOF 30-11-16. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 5 de agosto de 2017.

hacen delimitarlo del resto, como lo es el domicilio, la residencia, la nacionalidad o su estado civil.

Domicilio

El domicilio es una institución de origen civil, y se le reconoce como un atributo de la persona, de tal manera que no es posible concebir persona sin domicilio. Este constituye un dato relevante de la persona para efectos jurídicos, especialmente lo que se refiere a las contribuciones ya que en base a él se determina la competencia de la autoridad fiscal, que ha de exigir el cumplimiento de una obligación.

“Domicilio fiscal es el lugar en el que los sujetos pasivos están para la administración tributaria, constituyendo la referencia de lugar para toda la actividad administrativa de comunicación, el lugar donde se deben de cumplir las obligaciones y deberes tributarios y en el cual se desarrollan las relaciones entre administración y obligados tributarios; además de determinar al ámbito competencial de los órganos de la administración”.⁶

El domicilio en materia fiscal es una circunstancia de lugar para el cumplimiento de las obligaciones que la aplicación previa de las normas determina, de ahí que implica un lugar exacto dentro de un territorio donde puede ser localizada una determinada persona. Así el concepto de domicilio se torna importante en cuanto a derecho fiscal se refiere, por ejemplo, en las notificaciones, los cuales son *“actos mediante los cuales se comunica a los sujetos un acto administrativo que les afecta”*.⁷ Lo mismo sucede en cuanto a la comprobación, porque es en el domicilio donde se realiza la inspección y desarrollo de las facultades de comprobación.

Otro aspecto importante del domicilio es que sirve para determinar el lugar de pago y delimitar el tipo de autoridades recaudadoras competentes, por lo que el sujeto pasivo debe manifestar su domicilio fiscal al inscribirse al Registro Federal de Contribuyentes, así como el de avisar sus cambios, con la posibilidad de ser multado en caso de no hacerlo, esto nos indica su gran importancia.

⁶ Venegas Álvarez, Sonia, *Óp. Cit.*, p.113.

⁷ Rodríguez Lobato, Raúl. *Derecho fiscal*, Ed. Oxford, México 2005, p. 252.

Residencia

En derecho fiscal la residencia es de gran importancia pues de ella dependerá el régimen bajo el cual debe realizarse una contribución, como por ejemplo en el pago del ISR, como lo demuestra en su artículo 1° de su ley.

Por lo que si eres residente en México ha de tributarse respecto a dicho impuesto conforme al criterio de renta respecto de todos tus ingresos que se obtengan independientemente de la fuente generadora. Sí no eres residente en México, solo habrá de tributarse respecto a los ingresos obtenidos por una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional

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.

Nacionalidad

La nacionalidad, como una condición o cualidad jurídica de la persona, de acuerdo al artículo 30 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos guarda relación respecto a la residencia para efectos de derecho fiscal, al determinar la residencia de los mexicanos para efectos fiscales como lo demuestra el artículo 9° del CFF.

Estado civil

El estado civil tiene reducida relevancia para efectos fiscales en México, pues no interfiere directamente con el pago de tributos en favor del Estado, no modifica ni reduce tus obligaciones fiscales sin embargo para la ley del ISR en su

artículo 93 fracción XXIII inciso a), en este caso uno de los supuestos de exención se refiere a las donaciones entre conyugues, lo que supone el estado civil de casados.

Artículo 93. No se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

XXIII. Los donativos en los siguientes casos:

- a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto...

Como podemos constatar estas características relevantes de la personalidad, son de gran importancia, y nos serán aún más útiles en el momento en que tengamos que defendernos en contra de actos de autoridad en materia fiscal, porque si podemos contradecir o de comprobar que alguna de estas características no está debidamente comprobada por la autoridad fiscal, cabe la posibilidad de otorgarnos la razón y por lo tanto modificar, o dejar sin efecto determinado acto administrativo, que no es otra cosa que el pago de algún impuesto.

Personas físicas

Para entender de una mejor manera el régimen de persona física o moral, el Código fiscal de la federación en su artículo 10 basándose en el domicilio fiscal de las personas enuncia cuando es una persona física o moral.

Artículo 10.- Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa habitación, que cuenta con un

plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.

II. En el caso de personas morales:

- a)** Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b)** Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Por lo que el legislador establece una distinción tomando en cuenta la actividad que realizan las personas físicas. Primero, aquellas con actividad empresarial cuando la persona física se dedica a actividades empresariales, aquellas a las que se refiere el artículo 16 del Código fiscal de la federación y en las que se encuentran las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas y cuya característica principal es que producen bienes de consumo, su domicilio fiscal tendrá que ser el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.

Segundo la actividad no empresarial; en este supuesto recaen principalmente el sector de los servicios, en el cual se pudiera creer que no producen nada, no crean bienes de consumo, solo prestan servicios como por ejemplo los abogados, sin embargo, la persona que arrienda un bien también entra en esta categoría u obtiene ingresos de cualquier forma lícita sea cual sea el origen de sus ingresos tendrá que estar forzosamente en esta categoría de personas físicas.

De acuerdo al artículo 9° del Código fiscal de la federación, salvo prueba en contrario se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en México para efectos fiscales, por lo que el mexicano que tenga un interés jurídico en no ser residente en México tendrá que probar, que en otro país también tiene casa habitación y allá su centro de intereses vitales; por lo que existen elementos para determinar la condición de residente como lo son:

- a)** Casa habitación en México. Independientemente de la nacionalidad, que tenga en el país su casa habitación, para efectos fiscales.

b) Centro de intereses vitales en México. Sí se afirma tener en otro país su casa habitación, la residencia fiscal en México se perderá si fuera del país la persona tiene su centro de intereses vitales, eso cuando en el extranjero se ha obtenido en el año más del 50% de los ingresos totales.

c) Profesionista. El profesionista que además de tener en México casa habitación, también la tenga en el extranjero y que además el centro principal de sus actividades profesionales este en el país.

Personas morales

Primero es necesario atender el concepto de persona moral para efectos de derecho fiscal, lo que nos lleva de acuerdo al artículo 1° del Código fiscal de la federación a las leyes fiscales respectivas, lo que significa que, si buscamos su concepto para efectos por ejemplo del impuesto sobre la renta, se tendrá que acudir a la ley correspondiente, de tal manera que el artículo 7° de la Ley del impuesto Sobre la Renta define a la 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”*.⁸

Para la determinación del domicilio fiscal de las personas morales dependerá de que esta sea o no residente en México para efectos fiscales. Sí la persona moral tiene la condición de residente para efectos fiscales en México, su domicilio será el mismo donde se encuentre la administración principal de su negocio.

Sí por el contrario la persona jurídica no es residente de México, pero opera en el país a través de un establecimiento, será su domicilio fiscal el lugar donde se halle dicho establecimiento, aunque con la posibilidad de que sean varios, en este caso se tomara en cuenta aquel en que se lleve la administración principal del negocio,

⁸Ley del Impuesto Sobre la Renta. Última Reforma DOF 30-11-16. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 6 de agosto de 2017.

sin embarco cuando no pueda determinarse nada de lo anterior, será su domicilio fiscal el que se le designe.

Entes jurídicos

El Código fiscal de la federación no nos otorga una definición o características con las cuales podamos entender que es un ente jurídico, sin embargo, la estrecha relación que existe entre el derecho fiscal y el administrativo nos ayuda a entender de mejor manera que son los entes jurídicos. Por lo que si nos basamos en lo que dice el artículo 2° de la Ley federal de responsabilidad patrimonial del estado entenderemos cuales son estos entes jurídicos “... *los Poderes Judicial, Legislativo y Ejecutivo de la Federación, organismos constitucionales autónomos, dependencias, entidades de la Administración Pública Federal, la Procuraduría General de la República, los Tribunales Federales Administrativos y cualquier otro ente público de carácter federal...*”.

Por lo tanto, debemos de entender como entes jurídicos a toda la administración pública en forma general, y que se sostiene con las aportaciones que hacen los contribuyentes y cuya finalidad es la de otorgar un servicio a estos contribuyentes, y así poder hacer funcionar de buena manera a la sociedad mexicana.

La contribución

Hemos definido e identificado al contribuyente también llamado sujeto pasivo, así mismo al sujeto activo, que para términos de derecho fiscal será el Estado a través de sus distintas instituciones y convenio celebrados con otros para el cobro de las contribuciones, ahora el siguiente paso será el de identificar que es una contribución para el sistema tributario mexicano, por lo que según la doctrina se entenderá como contribución “*Aquella obligación legal de derecho público creada a través de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y equidad*”.⁹

En este caso la legislación también es oscura al momento de otorgar una definición de contribución no obstante de no otorgar un concepto claro de lo que

⁹ Venegas Álvarez, Sonia, *Óp. Cit.*, p.4.

es una contribución, sí las clasifica como lo demuestra el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, en donde el propio artículo define a cada una de sus categorías.

Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen 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.

Obligación legal

Podemos decir que la contribución cuenta con ciertas características que la identifican; lo primero que se tiene que decir es que la contribución es una obligación que tiene su origen en la ley, ya que esta va a establecer cuando, cuanto y quien es el obligado al pago característica esencial y que se relaciona con el principio de legalidad que debe regir en todo el sistema de Derecho Mexicano.

Obligación de derecho público

Una característica más es que la contribución es una obligación de derecho público, esto nace a partir de que uno de los sujetos de la obligación, el sujeto

activo, es un sujeto de derecho público, y de igual manera la prestación patrimonial tiene un carácter público.

Esta característica se confirma a partir de las facultades del sujeto activo para hacer efectivo el cobro de la contribución, aun en contra de la voluntad del sujeto pasivo hasta cierto extremo esto con la finalidad de sostener los gastos del Estado.

Esta característica trasciende más allá del simple financiamiento del Estado por parte de los contribuyentes ya que la contribución comprende también un desestímulo o incentivo en determinadas áreas de la economía del país, no solo con el afán recaudatorio sino con fines distintos, a los que la doctrina denomina fines extra fiscales, que pueden relacionarse con el consumo de un bien o servicio por parte de los ciudadanos, o con el fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de cualquier otro beneficio al país.

Obligación legal de forma proporcional y equitativa

La contribución como una obligación legal de forma proporcional y equitativa. El legislador está obligado a establecer como hechos impositivos de la contribución, a partir de su técnica legislativa solamente aquellos que designen cierta capacidad económica, es decir se tiene que considerar la situación económica de los ciudadanos antes de imponer alguna contribución o modificación a las ya existentes, los ciudadanos no podríamos contribuir cuando nuestra condición económica no fuera la adecuada proporcionalmente a la contribución.

Territorio de aplicación de las contribuciones

De acuerdo al concepto de territorio esto refleja la soberanía jurídica de un ordenamiento sobre un determinado espacio territorial, por lo que las leyes en materia fiscal se aplicaran solo en el territorio de competencia que les otorgue el poder público que les dio origen. En este orden de ideas la legislación federal estará vigente en todo el territorio nacional; la legislación de los estados en el territorio de cada una de las entidades, lo mismo sucede con los municipios, por lo

que cada uno ejerce de alguna manera su autodeterminación en cuanto a contribuciones se refiere siempre que no vayan en contra de otras disposiciones ya sean nacionales o internacionales.

Partiendo del territorio de aplicación de las contribuciones de tipo federal, se pueden distinguir tres criterios para establecer el concepto de territorialidad de la ley en materia fiscal: en sentido positivo o negativo, en sentido real o personal y en sentido real o formal.

En sentido positivo. Las leyes fiscales internas se aplican en el territorio nacional, incluso a los que no son nacionales de este estado. En sentido negativo. Las leyes fiscales extranjeras no se aplican en territorio nacional.

En sentido real. Las leyes tributarias de un Estado se aplican siempre que haya una vinculación con elementos objetivos. En sentido personal. Cuando exista un vínculo entre el estado con aspectos subjetivos de la contribución.

En sentido material. Cuando la ley tributaria se refiere a circunstancias tributarias con efectos internacionales que contengan elementos de vinculación real o personal con el territorio. En sentido formal. Cuando existe la posibilidad de ejecutar la norma fiscal en forma imperativa o coercible

Así la territorialidad se conforma de dos aspectos, en sentido material que se relaciona con la vigencia espacial de la norma, delimitando el territorio en donde dicha disposición fiscal es obligatoria, y en sentido formal cuando se refiere a la soberanía de cada estado.

Para la aplicación o ejecución de una contribución en territorio internacional, es necesario que existan criterios de vinculación que no contravengan al derecho tanto de las naciones como al internacional, tal consideración es de gran importancia para el contribuyente ya que de esta manera puede conservar y defender sus derechos en materia fiscal, cuando se encuentre en territorio distinto al de su nacionalidad, pudiendo apegarse al derecho internacional cuando así le convenga.

Elementos esenciales de las contribuciones

Toda contribución consta de elementos esenciales que la caracterizan, y que ayudan en el momento de hacer su pago, además de ayudar a su mejor entendimiento, dichos elementos esenciales son: sujeto, objeto, base y tasa o tarifa.

Sujeto

En este sentido ya distinguimos al sujeto activo que es el Estado el cual puede ser representado por distintas entidades, además será el encargado de imponer y hacer el cobro de las contribuciones. Por otro lado, tenemos al sujeto pasivo, quien será el que debe de pagar las contribuciones, cuando recaiga en algún supuesto jurídico que así lo imponga y es a quien nos referimos cuando hablamos de sujeto en una contribución.

Objeto

Es lo que grava dicha contribución, y se le define como: *“la situación jurídica o de hecho gravada por la ley fiscal, el supuesto jurídico previsto en la norma fiscal como generador de la obligación tributaria cuando el contribuyente se coloca dentro del mismo”*.¹⁰ Por lo que el objeto de la contribución quedara precisado a través del hecho imponible, relacionándose así con el hecho generador de la contribución, así por ejemplo en el Impuesto al valor agregado el objeto de dicho impuesto es la enajenación de bienes en territorio nacional, mientras que el objeto del Impuesto Sobre la Renta el objeto son los ingresos de cualquier persona.

Base

La base es la cantidad sobre la cual se calcula el impuesto. En otras palabras, es la magnitud que se utiliza en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto, su delimitación y el procedimiento para fijarla debe estar en una ley previamente establecida además de señalar los métodos y medios para su fijación, puede clasificarse en:

¹⁰ Sánchez León, Gregorio. *Derecho fiscal mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2005, p. 269.

a) Dineraria. Expresada en moneda de curso legal, la mayoría de las bases se expresa de esta manera.

b) Distinta naturaleza. Expresada en otro tipo de magnitudes como por ejemplo en litros, tratándose de enajenación de gasolinas en el impuesto especial sobre producción y servicios.

Por ejemplo en el IVA la base es el precio que se paga en la enajenación de bienes, mientras que en el IRS la base son las utilidades.

Tasa o tarifa

*“Es el elemento de la contribución, establecido en la ley que, aplicado sobre la base gravable o liquidable, permite determinar el importe de la obligación tributaria principal”.*¹¹ De la cual existen distintas categorías:

a) Específicas y porcentuales. Aquella que no toma en cuenta el valor del objeto, es la menos utilizada y se manifiesta en porcentajes.

b) Fijas o variables. Aquella que no se altera permanece siempre igual sea cual sea el monto de la base y la variable aquella que se modifica en razón de la base.

c) Progresivas. Cuando aumentan en la medida en que aumenta la base gravable.

d) Regresivas. Cuando al aumentar la base, disminuye el porcentaje a aplicar en la determinación de la contribución.

Clasificación de las contribuciones

Las contribuciones han sido clasificadas por la doctrina de distinta manera, pero para el trabajo que nos compete creemos que es más conveniente seguir la clasificación que nos proporciona la ley de acuerdo al artículo 2° del Código fiscal de la federación, así la clasificación de las contribuciones será de la siguiente manera.

¹¹ Álvarez Alcalá, Alil, *Óp. Cit.*, p.11.

Impuestos

“Son las contribuciones que gravan cualquier manifestación de la capacidad económica absoluta tomando como base cualquier magnitud de riqueza gravada que sirva para medir la capacidad económica relativa”.¹² Además todo impuesto debe reunir las siguientes características:

- a) Debe estar establecido en una ley. Principio de legalidad.
- b) El pago del impuesto debe ser obligatorio. Que derivan de hechos previstos en una ley.
- c) Debe ser proporcional y equitativo. Deben ser establecidos en función a la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.
- d) Que se establezca en favor del estado.
- e) Debe ser destinado a satisfacer los gastos previstos en el presupuesto de egresos.

Derechos

Son contribuciones que solo pueden gravar un servicio realizado por el Estado, tomando como base el beneficio derivado de tales servicios por cada ciudadano. Sus características son las siguientes:

- a) El estado cobra un precio por el uso del bien o servicio ofrecido.
- b) El precio pagado por el ciudadano al Estado guarda relación directa con los beneficios derivados del bien o servicio ofrecido.
- c) El particular tiene la opción de adquirir o no el bien o servicio.
- d) El precio cubre los gastos de funcionamiento y las provisiones para amortización.
- e) Ocasionalmente, caben criterios distributivos.

¹² Rodríguez Lobato, Raúl, *Óp. Cit.*, p. 274.

Contribuciones de mejoras

Son contribuciones que gravan la utilidad de una obra realizada por el Estado tomando como base el beneficio de tal obra para cada ciudadano. Cundo de alguna manera una obra pública te beneficia es cuando recaemos en este supuesto.

Aportaciones de seguridad social

De acuerdo a la doctrina las aportaciones de seguridad social no deben confundirse con los Derechos, porque el pago de los Derechos queda a discreción del virtual beneficiario del mismo, mientras que en la contribución se cumple obligatoriamente.

Por lo que serán aquellas contribuciones que afecten a un determinado grupo social o económico y serán revertidos en ese mismo grupo que hizo su aportación, tal es el caso de las aportaciones que hacen los trabajadores en favor del IMSS.

Accesorios

Ya definimos que es una contribución, sus elementos, quien debe de pagar y cobrar una contribución, en qué momento se genera y los tipos de contribuciones que existen, ahora bien; cuando el contribuyente por alguna razón no cumple en tiempo y forma establecidos en la ley el pago de sus contribuciones, la autoridad fiscal impone algo llamado accesorios, como una medida para que el contribuyente pague de forma regular sus contribuciones.

Dichos accesorios creemos son contrarios al contribuyente, porque sí bien es cierto que su obligación es la de contribuir a los gastos de la federación, también es cierto que un cobro adicional o mayor al principal por el retraso de sus pagos es injusto, pues dichos accesorios solo derivan de una acción que en nada beneficio al contribuyente, como sí lo puede ser el percibir ingresos.

Los accesorios se pueden dar en cuatro supuestos como lo marca la legislación y son: Gastos de ejecución, Recargos, Multas e Indemnización por cheque no pagado o devuelto, según sea el caso en que se encuentre el contribuyente.

Estas contribuciones contienen accesorios que seguirán la misma suerte que la contribución principal.

a) Gastos de Ejecución. De acuerdo al artículo 150 del Código Fiscal de la Federación serán *“...las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican... Cuando, el 2% del crédito sea inferior a \$380.00, se cobrará esta cantidad en vez del 2% del crédito... En ningún...caso, podrán exceder de \$59,540.00”*.¹³

b) Recargos. Son los intereses moratorios que los contribuyentes están obligados a pagar al fisco en caso de pagar los créditos fiscales de manera extemporánea, para resarcir el perjuicio económico ocasionado por la demora. El Código fiscal de la federación los regula en su artículo 21.

c) Multas. Es una sanción pecuniaria por infringir las disposiciones legales. Se presenta cuando las contribuciones no fueron cubiertas en la época de pago correspondiente, estas sanciones están sujetas a requisitos de derecho para su imposición.

d) Indemnización por cheque no pagado o devuelto. Cuando un cheque sea recibido por las autoridades fiscales, presentado en tiempo pero que no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que deberá ser siempre del 20% del valor del cheque, la cual se exigirá independientemente de los demás conceptos de la suerte principal y sus accesorios. Por lo que la autoridad fiscal requerirá al liberador del cheque para que en un plazo no mayor a tres días efectúe el pago, de lo contrario la autoridad fiscal comenzara el procedimiento correspondiente para el cobro.

¹³ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 11 de agosto de 2017.

La actualización

Dentro del actuar de la vida cotidiana de los contribuyentes pueden generar como obligación el pago de algunas contribuciones cuando se encuentran en los supuestos que establezca la ley. De este actuar se pueden derivar tres situaciones; primero que el contribuyente cumpla con el pago de sus impuestos en tiempo y forma a final de mes como lo marca la ley sin mayor problema; segundo que incumpla con sus obligaciones fiscales por un tiempo no mayor a un año y se le cobren accesorios derivados de la suerte principal, los cuales ya definimos en el punto anterior.

Y por último un tercer supuesto, en el cual el contribuyente no pague sus obligaciones fiscales por tiempo prolongado, en este punto se consideran los años como medida de tiempo, así cuando el contribuyente quiere o se le exige pagar sus contribuciones, la cantidad a pagar tendrá que ser calculada tomando en cuenta este transcurso de tiempo en un valor presente.

Es decir cuál sería el valor de una situación similar en tiempo actual, para así poder determinar el monto total a pagar situación que se encuentra regulada en el artículo 21 primer párrafo del Código fiscal de la federación que señala: *“Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...”*¹⁴

Podemos decir que la actualización será la figura jurídica que consistirá en aplicar un procedimiento previamente regulado en ley al monto de las contribuciones, sus accesorios, aprovechamientos que no fueron satisfechos en el término legal respectivo, así como las cantidades que tenga a su favor el contribuyente. Su objetivo será el permitir que se realice un ajuste de valores, restituyendo el poder adquisitivo perdido por el simple transcurso del tiempo.

¹⁴ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

Hecho generador

El Derecho fiscal mexicano establece una serie de hipótesis cuya realización se relaciona con el nacimiento de una obligación fiscal, que la doctrina denomina hecho imponible o hecho generador, es decir cuando un sujeto se encuentra en algún supuesto de la legislación fiscal surgirá una obligación de cumplirla.

Ahora bien, esto no es propio de la materia fiscal toda vez que en general todo el derecho basado en el principio de legalidad es de obligatoriedad cumplirlo.

Partiendo del concepto de Alil Álvarez Alcalá de lo que es un hecho generador *“Es el acto, conjunto de actos, actividad o acontecimiento que, una vez sucedido en la realidad, origina el nacimiento de la obligación tributaria y tipifica el tributo que será objeto de la pretensión fiscal”*.¹⁵ Respecto de lo que constituye un hecho generador, Lobato Rodríguez dice *“en los tributos los hechos generadores son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta o actos jurídicos, como una compraventa”*.¹⁶

La ley no hace sino satisfacer cuales son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones, por lo que existe en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, supuestos, hechos jurídicos que darán origen a las obligaciones, que cuando se verifican nacerá así la obligación de pago de la contribución.

En la descripción legal del hecho generador se pueden entender los elementos que lo constituyen: material, temporal y espacial, además de otros elementos llamados por la doctrina como subjetivos; que no se localizan textualmente en la ley que delimita al hecho generador, serán la relación preestablecida en la ley que en que deba encontrarse el sujeto pasivo de la contribución con la hipótesis de conducta que da origen a la obligación del pago de contribuciones.

Descripción legal

¹⁵ Álvarez Alcalá, Alil, *Óp. Cit.*, p. 7.

¹⁶ Rodríguez Lobato, Raúl, *Óp. Cit.*, p. 112.

Para que nazca la obligación de pago de una contribución de un sujeto es necesario que previamente se describa una conducta que genere tal circunstancia; lo cual sirve para identificar el momento en que nace la obligación del pago de la contribución principal, conocer a quien se considera sujeto pasivo de esta contribución, precisar si hay exenciones, saber cuáles son las normas jurídicas aplicables, medios de defensa, plazos, etc.

Por lo que es necesario que el hecho generador este sujeto al principio de legalidad respetando una técnica legislativa y proceso en base a la máxima ley del país como lo es la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos, y en la cual el legislador tenga los conocimientos necesarios para la realización de tal ley.

Elemento material

Es aquel que está constituido por un hecho considerado en sí mismo, objetivamente aislado de cualquier vinculación personal. El cual puede consistir en un acto jurídico, el estado, la situación o calidad de una persona, la titularidad de cierto tipo de derechos. El cual puede ser simple; cuando se trata de una circunstancia aislada como la celebración de un contrato o la propiedad de un bien. También pueden ser de tipo complejo; cuando comprende un conjunto de hechos, actos múltiples, como la realización continua de una actividad.

Elemento temporal

El hecho generador tiene una dimensión temporal, que indica cuando se tiene por realizado este hecho generador, para así saber en qué momento se tiene por nacida la obligación tributaria. Los cuales pueden ser Instantáneos; cuando se den en un solo momento y de manera simultánea se tiene por nacida la obligación tributaria. Y las hay también Periódicos; aquellos cuyos ciclos de formación se completan en determinado periodo, integrándose por un conjunto de hechos, y se tienen por dados en el momento en el que el legislador decida que se tienen por realizados.

Elemento espacial

Este elemento es de gran importancia, pues consiste en definir quiénes son los sujetos activos y pasivos en relación al territorio en que se haya producido el hecho generador, es decir que se aplicaran las normas vigentes en el lugar en el que se configura el hecho imponible, considerando incluso su extraterritorialidad.

Incumplimiento de la obligación

La forma de extinción de la obligación tributaria más común es el pago, aunque no es la única, al ser una obligación de dar y tomando en cuenta que su fin es la satisfacción de un interés público, lo que se pretende a través de toda regulación de tipo fiscal es principalmente la obtención de recursos para cubrir los gastos públicos.

Pago de las contribuciones

El pago como forma de extinción de las obligaciones tributarias consiste en la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido. Para que este pago quede en calidad de efectuado se tiene que cumplir ciertos requisitos, pues de no satisfacerse se tendrá por no cubierta la obligación, estas situaciones las regula el código fiscal de la federación.

El pago que realiza el contribuyente está sujeto a revisión por parte de las autoridades fiscales hasta en tanto no caduquen sus facultades de exigir el pago como lo dice el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación

Artículo 67.- Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante, lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por

lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- III. 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 en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente...

Es decir, mientras no caduquen las facultades de las autoridades fiscales para revisar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales, la extinción de la obligación tributaria tendrá un carácter provisional.

Exención

*“La exención es la figura jurídico tributaria mediante la cual se eliminan de la regla general la causación hechos o situaciones gravables por razones de equidad, conveniencia o política económica”.*¹⁷ Su función es interrumpir total o parcialmente que se realice el hecho generador. Además, para que estas puedan ser validas, tienen que estar basadas en el principio de legalidad en sentido material, su única limitante es que únicamente puede realizarse en relación con alguna región o actividad del país de acuerdo al artículo 39 del Código Fiscal de la Federación en su fracción I.

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

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

¹⁷ Dorantes Chávez, Luis Felipe, Gómez Marín, Mónica. *Derecho Fiscal*, Ed. Patria, México, 2014, p. 93.

Procedimiento administrativo de ejecución

Cuando el contribuyente incumpla con sus obligaciones del pago de sus contribuciones el Estado a través de sus entes recaudadores podrán exigir el pago de forma coactiva, a través de lo que se llamara Procedimiento Administrativo de Ejecución (PAE), el cual es un procedimiento administrativo en el que el ente público titular del crédito fiscal procede, sin necesidad de acudir a instancia jurisdiccional, al cobro coactivo del mismo, se inicia y se desarrolla de oficio, basándose en el principio de legalidad, por lo que solo el ordenamiento jurídico puede decir en qué momento se suspende.

Para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución es necesario, que haya transcurrido la época de pago señalada en la ley para efectuar voluntariamente el pago de los adeudos fiscales. Esto se relaciona con que el Estado necesita recursos para cumplir con sus fines, por lo que el legislador decidió que se necesitaba un instrumento de cobro que fuera rápido y que puede privar a los contribuyentes de sus bienes en favor del Estado.

Capítulo II. La Potestad Tributaria en la Constitución.

Artículo 31 fracción IV

El artículo 31, fracción IV, y el artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, expone lo siguiente:

Artículo 31. “Son obligaciones de los mexicanos:

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

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.”¹⁸

Efectivamente, los gobernados están obligados a contribuir a favor del gasto público y en función de las disposiciones contenidas en los ordenamientos en materia fiscal, cuya tendrá que incluir las características de universalidad y generalidad; es decir, que sea aceptada por la sociedad. Evidentemente más que referirnos a normas, es preciso exponer principios. Principios de Proporcionalidad, Equidad, y Legalidad.

Principios en materia fiscal

“Los principios en materia tributaria o fiscal que aparecen consignados en la Constitución; representan la guía suprema del todo el orden jurídico-fiscal. Debido a que las normas que integran dicha compilación deben reflejarlo y respetarse en todo momento, ya que de lo contrario se puede caer en la esfera de inconstitucionalidad¹⁹ de los actos de autoridad, y por lo tanto carecerían de validez jurídica, y ante ellos, los afectados están en su derecho de hacer los

¹⁸ Para nuestro caso, el poder tributario por regla general es originario puesto que se encuentra consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en su artículo 73 fracción VII, que faculta al Congreso de la Unión para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Delegado por las excepciones a la regla dispuestas en los artículos 29 y 131 constitucional.

¹⁹ La acción de Inconstitucionalidad es un procedimiento seguido en única instancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (Pleno) que tiene por finalidad preservar la supremacía de la Constitución mediante la derogación de leyes que la contraríen, en Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Como elegir un medio de defensa fiscal más adecuado*. Ed. Limusa, México, 2010, p.5-20.

medios de defensa previstos en la legislación conducente".²⁰ Como son: el tradicional, el Sumario, en línea, el de lesividad, el de responsabilidad por falta administrativa grave y ahora por la Reforma mediante decreto por el que se adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y al Código Fiscal de la Federación en materia de Resolución Exclusiva de Fondo, publicado el 27 de enero de 2017. Además, el Recurso de Revocación, el Juicio de Nulidad o Contencioso Administrativo y con esto evitar la aplicación indebida de normas, resoluciones y actos que contravengan los principios rectores de la potestad tributaria y la vigencia de los derechos humanos.

Principio de proporcionalidad

El principio de proporcionalidad supone que toda contribución está en función del ingreso per cápita que obtiene el sujeto pasivo de la obligación tributaria; y explícitamente en proporción a la riqueza del sujeto pasivo de la relación tributaria. Aclarar que en materia tributaria la proporcionalidad es representada a partir de un porcentaje % y en efecto es un concepto que se utiliza para determinar los montos de una contribución a pagar por parte del contribuyente y que indubitadamente afecta directamente su capacidad económica. El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación es más que explícito como lo dice la siguiente jurisprudencia: **"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

²⁰ Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, Ed. Porrúa, México, 2008, p.141-142.

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”.²¹

Explícitamente, la garantía constitucional de proporcionalidad *“implica la existencia de normas generales que atiendan a la capacidad contributiva de forma que las personas que obtengan ingresos elevados tributen de forma cuantitativamente superior y en proporción a su ingreso total y disponible”*.²² Por otra parte, que cada contribuyente en lo individual, es obligado por las leyes fiscales a aportar al Fisco una parte de su percepción gravable.

“Para dar cumplimiento al mandato constitucional de proporcionalidad, es necesario que el impuesto de que se trate recaiga sobre una renta real y disponible, es decir, sobre un ingreso o rendimiento que incorpore un bien o un derecho al patrimonio afectado, y del cual puede disponer realmente el sujeto que

²¹ 184291. P.J./10, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, t. XVII, mayo de 2003, p. 144.

²² Se confirma este argumento en lo dispuesto por el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre Renta. Donde la retención del impuesto sobre una persona física se hará del orden proporcional mensual en una relación con el Límite Inferior y el Límite Superior. Por ejemplo, la persona física que se encuentre en el Límite Inferior equivalente a 20, 770. 30 y el Límite Superior 32, 736.83 tendrá una retención equivalente a 3, 327. 42 mediante un porcentaje de 23.52%. Así en el orden ascendente hasta el 35% y descendente hasta el 1. 92%.

*lo percibe, reflejando así la aptitud de éste para aportar una parte de esa riqueza al gasto público”.*²³

La revisión de fondo de la garantía constitucional de proporcionalidad implica la búsqueda por la ponderación entre los derechos y las obligaciones establecidas a los gobernados, además, por el objeto de la proporcionalidad es pertinente que el legislador equilibre el objeto impositivo o el hecho generador con la necesidad económica del gasto público. Efectivamente para que se respete el Estado de Derecho debe existir una coherencia entre lo que se graba y lo que se recauda. Siempre tratando de eliminar los actos de inconstitucionalidad al que recurre la autoridad fiscal y de la que es víctima el particular como lo explica la siguiente jurisprudencia.

“PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. LA PROGRESIVIDAD COMO CRITERIO PROPIO DE DICHO PRINCIPIO CONSTITUCIONAL NO SE LIMITA AL ANÁLISIS DE LA IMPOSICIÓN, SINO QUE TAMBIÉN PUEDE INCLUIR JUICIOS EN TORNO AL REPARTO DIFERENCIADO DEL GASTO PÚBLICO. Algunos sectores de la ciencia económica sostienen que el establecimiento de impuestos progresivos es deseable, pero lo cuestionan como algo complejo; inclusive se ha señalado que la calificación de progresividad no debe formularse considerando exclusivamente el aspecto recaudatorio del fenómeno financiero, sino que también deben valorarse los efectos que corresponden a los sistemas del gasto. En este sentido, en la evaluación de las diferencias que se aprecian en la tributación de los individuos con distintas características puede válidamente involucrarse la diversa distinción derivada de las asignaciones otorgadas a quienes tienen diferentes necesidades, en la parte del fenómeno relacionada con el gasto público. Así, no debe soslayarse que la progresividad del sistema tributario y su intrínseca justicia pueden garantizarse si éste resulta coherente e integrado con el gasto público, que debe dirigirse a satisfacer las prioridades que le asigna la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tendente a lograr una igualdad de hecho. En tal virtud, la desigualdad cualitativa indispensable para cumplir con el principio constitucional de proporcionalidad tributaria, es la que se realiza mediante la progresividad global del sistema fiscal en que se alienta la aspiración a la

²³ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús. *El Concepto de Ingreso en la Ley del Impuesto sobre la Renta: Análisis exclusivamente Constitucional*. Ed. Porrúa, México, 2000, p. 56.

redistribución de la renta, propósito que puede conseguirse a través de la tributación diferenciada, y también mediante el reparto diferenciado del gasto público, atendiendo a las necesidades sociales que el texto constitucional reconozca”.²⁴

Principio de Equidad

No es pertinente desde el punto de vista constitucional amalgamar la garantía constitucional de proporcionalidad con la garantía constitucional de equidad atendiendo el principio de justicia tributaria. Es preciso atender a la naturaleza de cada uno de estos principios expuestos, no sólo en la Constitución, también en los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. La proporcionalidad supone que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y la equidad consiste en que éstos reciban un trato igual, por lo que se traduce en que las leyes tributarias deben de tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Algunos tratadistas de renombre como Ernesto Flores Zavala, Sergio Francisco de la Garza y Servando J. Garza pugnan por la unanimidad entre estos principios para que se garantice la justicia tributaria. Argumentando “a expresión proporcional y equitativa como significado de justicia; también tendrían que ser vistos como conceptos coincidentes, sin embargo al examinar los conceptos no tendrían que identificarse como conceptos contrarios o excluyentes más bien como argumenta el Dr. Reyes Vera y Emilio Margain: “*proporcionalidad y equitativo envuelve dos conceptos de naturaleza diferentes*”.²⁵

El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica,

²⁴ 170651.1a. CCXLIX, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época. XXVI, diciembre de 2007, p. 144.

²⁵ Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la Legislación Tributaria Mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo que los contienen las palabras proporcional y equidad. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia; que sea equitativo significa que el impacto del tributo sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación. En Margáin Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Ed. Porrúa, México, 2005 p. 58-59.

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

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

El principio de equidad radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etcétera, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado.

La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Principio de Legalidad

La garantía constitucional de legalidad en materia tributaria se deduce de la expresión “*Contribuir de forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes*”²⁶ esta afirmación implica que las contribuciones deben aprobarse por el poder legislativo mediante el principio lógico ex novo (creación de un nuevo impuesto); mediante actos formales y materialmente legislativos.

De esta forma la facultad de aprobar leyes que establezcan contribuciones corresponde al Congreso de la Unión, conforme a lo expuesto en el artículo 73 fracción VII constitucional. De la misma forma “*en los artículos primero y segundo del Código Fiscal de la Federación; el artículo quinto hace referencia a las normas y disposiciones jurídicas que establezcan cargas a los contribuyentes son de aplicación estricta*”;²⁷ en lo que respecta “*el artículo sexto refiere a la causación de contribuyentes conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstos en las leyes y que serán aplicables las normas vigentes en el momento de la realización de los hechos. Incluyendo el objeto del Servicio de Administración Tributaria (SAT); expuesto en el artículo 2 y 7 fracción I de la ley del Servicio de Administración Tributaria*”.²⁸

En efecto y como ya se expuso el primer elemento normativo de validez del tributo es que este establecido en una ley en sentido formal y material, es decir, una ley expedida por el Congreso de la Unión; “*al orden proporcional, equitativo y*

²⁶ Aclarar que el principio de legalidad tributaria solo tiene cabida en las contribuciones, mas no en cualquier prestación pública patrimonial, por lo que el artículo 31, fracción IV, de la Constitución delimita su esfera de aplicación, máxime si se relaciona con los preceptos 73 fracciones VII y XXIX, 115, fracción IV, 117, 118, fracción I, y 131 de la misma ley.

²⁷ Aunque la Tesis Aislada de la SCJN expone que conforme a lo establecido en el numeral 5 del CFF y para desentrañar el alcance de lo dispuesto en las normas que establecen el sujeto, objeto, base o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, las respectivas disposiciones deben aplicarse en forma estricta, mientras que la interpretación del resto de las disposiciones tributarias podrá realizarse aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica. Y ante tal disposición la SCJN considera que la circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones del orden tributario, no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que conocen la verdadera intención del creador de la norma, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado. 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; X, diciembre de 1999; Pág. 406.

²⁸ El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativa al gasto público. Ver. Artículo 2 de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

destinado al pago de los gastos públicos; también exige los elementos esenciales el mismo, sujeto, objeto, base, tasa y época de pago".²⁹

Condición inalienable expresa en la ley y para que de esta forma no quede margen para la arbitrariedad de autoridad fiscal alguna y mucho menos para el cobro de impuestos imprevisibles, recargos o multa alguna y con el objeto de que la autoridad fiscal aplique las disposiciones dictadas y aprobadas al caso concreto de cada causante y al sujeto pasivo de la relación tributaria. Por otro lado: "*para que los destinatarios de la norma tengan certeza sobre la forma en la cual deben determinar sus obligaciones tributarias*".³⁰

El siguiente criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se pronuncia de la siguiente forma: "LEGALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DEL PRINCIPIO DE RESERVA DE LEY. - Este Alto Tribunal ha sustentado el criterio de que *el principio de legalidad* se encuentra claramente establecido en el artículo 31 constitucional, al expresar en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa *que dispongan las leyes*. Conforme con dicho principio, **es necesaria una ley formal para el establecimiento de los tributos, lo que satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben**

²⁹ Contraviene al principio de legalidad una norma jurídica que no precise la base de la imposición, o los componentes, criterios o reglas para determinarla, o cuando se deja a la libre voluntad de las autoridades administrativas la determinación de uno de los elementos para calcular el importe del tributo. Es inconstitucional una ley que deja en manos de una autoridad administrativa la determinación de cualquiera de los elementos, que los contribuyentes deban considerar para calcular la base de la imposición. También resulta violatoria del artículo 31. También es contraria a la garantía de legalidad la autorización del Legislativo al Ejecutivo para suprimir, modificar o adicionar en las leyes tributarias las disposiciones a que se refieren a la administración, control forma de pago y procedimientos fiscales. El titular del Ejecutivo no puede modificar una ley porque no se le autoriza u precepto constitucional. En Uresti Robledo, Horacio. *Los Impuestos en México*. Ed. Tax eds, México, 2012, p. 125.

³⁰ Se identifica regularmente con el principio *Nullum Tributum sine lege*, que significa que los tributos o contribuciones deben establecerse por medio de leyes, tanto desde el punto de vista material como formal, es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del Poder Legislativo. En materia fiscal, estas deben contener por lo menos los elementos básicos y estructurales de las contribuciones, tales como: configuración del presupuesto hecho imponible, la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado, la determinación como sujeto pasivo de aquel a quien se le atribuye el hecho imponible, los elementos específicos para la fijación del quantum, las exenciones de los efectos del hecho imponible. En Carlos Alberto Burgoa Toledo. *Como elegir el medio de defensa fiscal más adecuado*. Ed. Sicco, México 2011, p. 38.

soportar, así como que el contribuyente pueda conocer con suficiente precisión el alcance de sus obligaciones fiscales, de manera que no quede margen a la arbitrariedad. **Para determinar el alcance o profundidad del principio de legalidad, es útil acudir al principio de reserva de ley**, que guarda estrecha semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. Pues bien, la doctrina clasifica la *reserva de ley en absoluta* y relativa. La primera aparece cuando la regulación de una determinada materia queda acotada en forma exclusiva a la ley formal; en nuestro caso, a **la ley emitida por el Congreso, ya federal, ya local**. En este supuesto, la materia reservada a la ley no puede ser regulada por otras fuentes. **La reserva relativa, en cambio, permite que otras fuentes de la ley vengán a regular parte de la disciplina normativa de determinada materia**, pero a condición de que la ley sea la que determine expresa y limitativamente las directrices a las que dichas fuentes deberán ajustarse; esto es, **la regulación de las fuentes secundarias debe quedar subordinada a las líneas esenciales que la ley haya establecido para la materia normativa**. En este supuesto, la ley puede limitarse a establecer los principios y criterios dentro de los cuales la concreta disciplina de la materia reservada podrá posteriormente ser establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no claramente subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador. En suma, la clasificación de la reserva de ley en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que sobre cada materia se atribuye a cada especie de reserva. Si en la reserva absoluta la regulación no puede hacerse a través de normas secundarias, sino sólo mediante las que tengan rango de ley, la relativa no precisa siempre de normas primarias. Basta un acto normativo primario que contenga la disciplina general o de principio, para que puedan regularse los aspectos esenciales de la materia respectiva. ***Precisado lo anterior, este Alto Tribunal considera que en materia tributaria la reserva es de carácter relativa***, toda vez que, por una parte, dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente sólo un acto

normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, puesto que de ese modo la presencia del acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán nunca contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales, y que lo justifiquen, pueden existir remisiones a normas secundarias, siempre y cuando tales remisiones hagan una regulación subordinada y dependiente de la ley, y además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria”.³¹

Manifestadas las garantías de proporcionalidad, equidad y legalidad expuestas en el art 31, fracción IV Constitucional es pertinente enunciar la validez constitucional de los impuestos y de esta forma conectar la disputa con los recursos de defensa adjudicados por los contribuyentes ante una singularidad por la autoridad fiscal.

³¹ 902218. 1545, *Apéndice 2000*, Novena Época, t. I, Const., P.R. SCJN, p. 1089.

Capítulo III Medios de Defensa Ordinarios

Los medios de defensa al alcance de los contribuyentes en materia fiscal son: El Recurso de Revocación, El Juicio de Nulidad, Amparo Indirecto; El Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo y el Acuerdo Conclusivo. Indudablemente medios de impugnación para detectar la potencial violación de seguridad jurídica de los gobernados por la autoridad fiscal. Frente a esta complejidad el sujeto pasivo de la relación tributaria tendrá que identificar la mejor alternativa para resolver la potencial ilegalidad del acto o resolución de la autoridad fiscal. Es decir; el particular que ha recibido la notificación de un acto o resolución emitida por la autoridad fiscal federal, se encuentra en la disyuntiva de elegir el medio de defensa idóneo que utilizaría para controvertir la actuación de la autoridad.

Recurso de revocación

El Recurso de Revocación es un recurso que aplica a toda la materia administrativa y dentro de ésta en materia fiscal particularmente estipulado en el título V (De los Procedimientos Administrativos) del Código Fiscal de la Federación (CFF). Se identifica por principio el recurso de revocación como un medio legal del orden administrativo o en esencia un recurso administrativo. Así lo exponen tratadistas como Gabino Fraga y Héctor Fix Zamudio. “Constituye un medio legal de que dispone el particular, afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener en los términos legales, de la *autoridad administrativa, una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule* o lo reforme en caso de encontrar comprobada ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.³² Mientras que Fix Zamudio expone que el recurso administrativo de revocación es un derecho explícito a los particulares que se tramita a través de un procedimiento, se traduce en una resolución y asume el límite de acto administrativo. Lo relevante es que incluye elementos sustanciales del acto administrativo a favor del particular como el derecho inalienable de impugnación y a través de un procedimiento y de la misma forma ese

³² Fraga, Gabino, *Derecho Administrativo*. 6ªed., Ed. Oxford, México, 2014, p. 435.

procedimiento asume la emisión de un nuevo procedimiento administrativo.³³ Sin duda el acto administrativo como medio de defensa está al alcance de los particulares con el objeto de que la autoridad fiscal instrumente la aplicación del ordenamiento legal acorde a la legalidad del acto del particular.

El recurso de revocación incluye la discusión y descripción del acto administrativo, así como un recurso administrativo de impugnación o de defensa. Como lo expone el Diccionario Jurídico Mexicano que confirma la noción de recurso y cuyo proviene de latín recursos y que significa camino de vuelta, de regreso o retorno y lo define como *“el medio de impugnación que se interpone contra una resolución judicial pronunciada en un proceso ya iniciado, generalmente a un juez o tribunal de mayor jerarquía y de manera excepcional ante el mismo juzgador, con el objeto de que dicha resolución sea revocada, modificada o anulada”*.³⁴

Continuando con la descripción del recurso de revocación se empata como una porción importante de especialistas materia fiscal lo equiparan como un medio de defensa ante una resolución de la autoridad fiscal y cuya se encuadra en la esfera de la ilegalidad con el objeto de que la autoridad fiscal revoque, modifique y anule. Siendo un recurso administrativo de revocación en materia esencialmente fiscal y que implica un medio legal de impugnación previsto en el Código Fiscal y con el que cuentan los particulares por el acto o resolución definitiva de la autoridad y que se tramita ante la misma mediante un procedimiento administrativo con el objeto de modificar siempre y que el orden jurídico del particular haya sido violado.

Para Dionisio J Kaye, El Recurso Administrativo es *“un medio legal del que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses, por un acto administrativo, para obtener de la propia autoridad una revisión del acto, a fin de*

³³ Fix-Zamudio, Héctor. *Introducción a la Justicia Administrativa en el Ordenamiento Mexicano*. Ed. UNAM, México, 2000, p. 35.

³⁴ Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. *Diccionario Jurídico Mexicano*, Tomo 4, México, p. 2703.

*que sea revocado, anulado o modificado en caso de que se compruebe su ilegalidad”.*³⁵

En efecto contiene características sumamente específicas, como la existencia de una resolución administrativa dictada por la autoridad fiscal y que ésta afecte un derecho o interés del particular, cuyo este previsto en la ley y la misma ley señale ante qué autoridad debe agotar el recurso, la fijación de un plazo dentro del cual el particular puede hacer valer el recurso, el señalamiento en la ley de los requisitos de forma, la fijación del procedimiento que deba seguir la autoridad en la revisión del acto y que la autoridad revisora quede obligada a dictar nueva resolución en cuanto al fondo.

Una constante para poder instrumentar este medio de defensa, no solo es la resolución por el acto de autoridad o que el acto administrativo resulte un agravio al particular, también que el mismo acto sea ilegal y si resulta fundada la inconformidad se procede modificar o nulificar.

Normalmente la autoridad fiscal tendría que tener presente lo dispuesto en el artículo 38³⁶ del Código Fiscal de la Federación para evitar que sus denuestos se localicen en la esfera de la ilegalidad.³⁷ Lo regulado por el precepto citado implica

³⁵ Kaye J., Dionisio, *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, Ed. Themis, México, 201 p. 411.

³⁶ **Artículo 38.-** Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:

I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

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

II. Señalar la autoridad que lo emite.

III. Señalar lugar y fecha de emisión.

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

V. Ostentar la firma del funcionario competente 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.

³⁷ **CRITERIO JURISDICCIONAL 29/2014** (Aprobado 9na. Sesión Ordinaria 26/09/2014)

CARTAS INVITACIÓN. SON ILEGALES A CONSIDERACIÓN DEL ÓRGANO JUDICIAL, SI CARECEN DE FIRMA AUTÓGRAFA, ASÍ COMO DE FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. Las cartas invitación que imponen al particular lo siguiente: 1) enterar el importe que se menciona por concepto de impuesto sobre la renta derivado de los depósitos bancarios efectuados en el ejercicio que se señala, utilizando para ello el formato de pago que se anexa a la referida carta, y 2) acudir a

la obligación de las autoridades fiscales en precisar todos y cada uno de los dispositivos que sirvan de apoyo a las resoluciones que emitan. Es decir, tanto en los que se sustentan sus facultades de ley, como aquellos en que se contemple su competencia por materia, territorio y grado. Así como lo de carácter sustantivo y adjetivo y que sean aplicables al caso concreto.

Simultáneamente la obligación correlativa de señalar las circunstancias especiales, razones particulares y causas inmediatas o mediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión de la resolución. A su vez y, a efectos de cumplirse con el requisito de orden legal y constitucional de la debida fundamentación y motivación.

Dichas exigencias son indispensables para poder garantizar a los interesados la seguridad y certeza jurídica en torno a que las resoluciones de las autoridades sean válidas por haber sido emitidas en forma, tiempo, modo y lugar correctos. De esta forma la debida fundamentación y motivación no son solamente elementos formales, sino elementos de validez³⁸ del acto administrativo del orden fiscal.

Además, no se reduce a citar un artículo de ley o un motivo, sino a formular una conclusión que incluya las razones plenas y suficientes del proceso lógico-jurídico

la Administración Local de Servicios al Contribuyente para: a) presentar la declaración anual del ejercicio fiscal que se menciona y b) tramitar la clave de identificación electrónica fortificada (CIECF), además de apercibirlo que en caso de no regularizar su situación fiscal antes de la fecha indicada, perderá los beneficios contenidos en Resolución Miscelánea; carecen de validez a consideración del Órgano Judicial, porque no contienen firma autógrafa del funcionario emisor, además de que en ninguna parte del documento, la autoridad que la emitió, señala el precepto legal en el que apoyó sus facultades de comprobación, tampoco cita el fundamento de su competencia material y territorial para determinar obligaciones en cantidad líquida, y no expresa las causas que tomó en consideración para emitir la resolución de referencia, adecuando la hipótesis normativa al caso concreto, por lo que **tal acto es ilegal por contravenir lo dispuesto por el artículo 38, fracciones IV y V, del Código Fiscal de la Federación**. Cumplimiento de Ejecutoria de Tribunal Colegiado de Circuito por Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. 2014. - Sentencia firme. En *Criterios Jurisdiccionales y obtenidos en el Recurso de Revocación*. PRODECON. Procuraduría para la Defensa del Contribuyente. 36.

³⁸ Los elementos esenciales de validez: El recurso administrativo esté establecido en el ordenamiento legal, la existencia de una resolución administrativa y cuya debe de reunir las siguientes características (Definitiva, Personal, Cause Agravio, Conste por Escrito). Elementos secundarios: Término del cual ha de hacerse valer, Autoridad ante quien debe hacerse valer, Periodo de admisión de las pruebas, Plazo en el cual ha de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas, Momento en que empieza a correr el término y Libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales. En Margain Manautou, Emilio. *El Recurso Administrativo*. 49. Vgr. Artículo 3 de la LFPA. Elementos y requisitos del Acto Administrativo.

que lo determinan y haciéndose públicas las justificaciones de hecho y derecho (fondo y forma) en las que la autoridad fiscal apoya la resolución que dirige al contribuyente.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación corrobora estas afirmaciones. En una correlación prevista en la fracción II del artículo 43, del 38, fracción IV del CFF y de la garantía constitucional en el artículo 16; se establece que los actos administrativos deben de estar fundados y motivados; también se lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa a emitir el potencial acto de molestia; por lo que la autoridad debe precisar de forma exhaustiva su competencia en razón de materia, grado o territorio, con base en la ley, reglamento o decreto o acuerdo que le otorgue la atribución ejercida, citando en su caso, el apartado, fracción, inciso o subinciso en el que se prevea la facultad de la autoridad fiscal, al emitir la orden de visita. **COMPETENCIA DE LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS. EN EL MANDAMIENTO ESCRITO QUE CONTIENE EL ACTO DE MOLESTIA, DEBE SEÑALARSE CON PRECISIÓN EL PRECEPTO LEGAL QUE LES OTORQUE LA ATRIBUCIÓN EJERCIDA Y, EN SU CASO, LA RESPECTIVA FRACCIÓN, INCISO Y SUBINCISO.** De lo dispuesto en la tesis de jurisprudencia P./J. 10/94 del Tribunal Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en la Gaceta del Semanario Judicial de la Federación, Número 77, mayo de 1994, página 12, de rubro: "COMPETENCIA. SU FUNDAMENTACIÓN ES REQUISITO ESENCIAL DEL ACTO DE AUTORIDAD.", así como de las consideraciones en las cuales se sustentó dicho criterio, se desprende que la garantía de fundamentación consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, lleva implícita la idea de exactitud y precisión en la cita de las normas legales que facultan a la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia de que se trate, al atender al valor jurídicamente protegido por la exigencia constitucional, que es la posibilidad de otorgar certeza y seguridad jurídica al particular frente a los actos de las autoridades que afecten o lesionen su interés jurídico y, por tanto, asegurar la prerrogativa de su defensa, ante un acto que no cumpla con los requisitos legales necesarios. En congruencia con lo anterior, resulta inconcuso que para estimar satisfecha la garantía de la debida

fundamentación, que establece dicho precepto constitucional, por lo que hace a la competencia de la autoridad administrativa para emitir el acto de molestia es necesario que en el documento que se contenga se invoquen las disposiciones legales, acuerdo o decreto que otorgan facultades a la autoridad emisora y, en caso de que estas normas incluyan diversos supuestos, se precisen con claridad y detalle, el apartado, la fracción o fracciones, incisos y subincisos, en que apoya su actuación; pues de no ser así, se dejaría al gobernado en estado de indefensión, toda vez que se traduciría en que éste ignorara si el proceder de la autoridad se encuentra o no dentro del ámbito competencial respectivo por razón de materia, grado y territorio y, en consecuencia, si está o no ajustado a derecho. Esto es así, porque no es permisible abrigar en la garantía individual en cuestión ninguna clase de ambigüedad, ya que su finalidad consiste, esencialmente, en una exacta individualización del acto de autoridad, de acuerdo a la hipótesis jurídica en que se ubique el gobernado en relación con las facultades de la autoridad, por razones de seguridad jurídica.”³⁹

Previa exposición de la procedencia del Recurso de Revocación es pertinente describir lo concerniente a lo estipulado en el artículo 120 y 125 del CFF; la interposición del recurso administrativo es opcional para el particular si y solo si garantiza el interés particular, además tendría que agotarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. **Artículo 125.-** “El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro; en el caso de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos, el contribuyente podrá impugnar dicho acto, por una sola vez, a través de la misma vía”.

³⁹ 1011552. 260. Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 1917-septiembre 2011. Tomo I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Décima Tercera Sección - Fundamentación y motivación, Pág. 1231.

El recurso administrativo de revocación contra actos administrativos y resoluciones en la materia fiscal está previsto en el artículo 116 del CFF, contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación. Mientras que la procedencia se prevé en el artículo 117 del mismo ordenamiento “El recurso de revocación procederá contra:

I.- Las resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales que:

- a)** Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- b)** Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la Ley.
- c)** Dicten las autoridades aduaneras.
- d)** Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquéllas a que se refieren los artículos 33-A, 36 y 74 de este código.

En este supuesto se incluyen una gran diversidad de casos para la procedencia del Recurso de Revocación, sin embargo, es conveniente la existencia de las anteriores disposiciones puesto que permiten la viabilidad del recurso. Al momento se exponen tres casos de la naturaleza del recurso.

Se debe agregar que la procedencia del recurso de revocación para los casos en que el contribuyente omita la obligación de presentar la contabilidad cuando sea requerida por la autoridad fiscal de acuerdo al artículo 85, fracción I del CFF, dispone una infracción, entre otras, no suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades y cuya excepción dispuesta en el artículo 67 del CFF señala que el plazo para imponer sanciones por infracciones se extinguen en 5 años y su segundo párrafo refiere que el mismo será de 10 años, cuando el contribuyente no haya presentado alguna declaración del ejercicio estando obligado a ello; sin embargo lo dispuesto en el artículo 30 del CFF establece que *“la contabilidad deberá ser conservada y estar a disposición de las autoridades fiscales por 5 años y por lo que a juicio del órgano jurisdiccional es ilegal la que se*

*impone sin considerar que el contribuyente sólo debe conservar la contabilidad por 5 años”.*⁴⁰

Por otro lado, resulta ilegal el procedimiento para determinar las operaciones inexistentes por lo establecido en el artículo 69-B del CFF, si la autoridad notifica fuera del plazo de cinco días la resolución que contempla el tercer párrafo de numeral. Efectivamente la autoridad fiscal cuenta con el plazo máximo de cinco días para la valoración de las pruebas y defensas que los contribuyentes hayan hecho valer con el fin de desvirtuar los hechos que llevaron a la autoridad a colocar en el supuesto de presunción de expedir lo dispuesto en el numeral 69-B primer párrafo.

La autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con activos, personal, infraestructura o capacidad material directa o indirectamente para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes. Por lo que la ilegalidad de la autoridad fiscal según el Órgano jurisdiccional en cumplimiento de la ejecutoria, consideró que en dicho plazo no sólo debe emitirse, también notificarse la resolución que determina que los contribuyentes no desvirtuaron los hechos que se les imputaron, puesto que la valoración de las pruebas se encuentra implícita en la emisión de la resolución referida. A esto se constata que la autoridad atentó contra la seguridad jurídica del contribuyente y *“por lo que se resuelve la nulidad de la resolución impugnada con fundamento en el artículo 51 y 52 fracciones II de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo”.*⁴¹

También es ilegal la multa emitida por el incumplimiento a un requerimiento de información o documentación formulado en el ejercicio de facultades de comprobación por la autoridad fiscal si lo que se solicita ya obra en poder de la autoridad revisora. Efectivamente y de acuerdo al artículo 30 y 45 del CFF, las

⁴⁰ CRITERIO JURISDICCIONAL 42/2017 (Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria 26/05/2017) Juicio Contencioso Administrativo en la Vía ordinaria. Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. 2017. Sentencia firme.

⁴¹ CRITERIO JURISDICCIONAL 12/2017 (Aprobado 1ra. Sesión Extraordinaria 10/01/2017) Juicio de Amparo Directo. Segundo Tribunal Colegiado en materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito. 2016. Sentencia firme.

personas obligadas a llevar la contabilidad deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales y quienes las podrán solicitar con motivo de su facultad de comprobación.

Sin embargo, el artículo 2, fracción VI de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente arguye como un derecho general de los contribuyentes no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de las autoridades fiscales. El hecho de que se pretenda requerimiento por la autoridad fiscal, dicho requerimiento carece de legalidad y el contribuyente no se encuentra en la obligación de atender y de ahí que toda multa que se pretenda imponer por incumplimiento corresponde a un acto viciado y en consecuencia deben declararse ilegales.

Por último, es oportuno afirmar que son ilegales las multas impuestas por el Servicio de Administración Tributaria SAT, por no fundamentarse en el segundo párrafo del artículo 40 del CFF. La procedencia de una multa por Administraciones Desconcentradas o la Secretaría de Finanzas de los Estados de la República de debe al supuesto de la obstaculización de las facultades (comprobación, revisión de gabinete, visita domiciliaria) por los contribuyentes. Y de la misma forma la autoridad fiscal impone una multa; cuya parte de su fundamentación y motivación dispuesta en el artículo 40 primer párrafo. 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 cualquier medio el inicio o desarrollo de sus facultades, observando estrictamente el siguiente orden... fracción II.

Imponer multas que corresponda en los términos de este Código” Efectivamente la autoridad fiscal omite la observancia del estricto orden y la dispuesto en la fracción I del artículo 40 puesto que para la instrumentación de sus facultades es pertinente que la autoridad solicite el auxilio de la fuerza pública e inmediatamente la imposición de multas por omisiones de comprobación. Las autoridades deben de seguir estrictamente el orden anterior, puesto que así lo estableció el legislador en el primer párrafo del artículo 40 del CFF.

No obstante, para que la autoridad fiscal imponga multa y en la cual se señale que se impidieron facultades de comprobación, no solo debe citar el artículo 40 fracción II, además debe citar el segundo párrafo del artículo 40, puesto que en el mismo se establece que la autoridad fiscal no aplicara la medida de apremio prevista en la fracción I, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, no atiendan la solicitud de información, cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados, o cuando destruyan o alteren la misma, además, si es el caso la autoridad fiscal debe exponer las razones por las que eligió el orden previsto en el párrafo primero y los motivos del porque estima actualizado el caso de excepción descrito en el párrafo segundo; de ahí la facultad de imponer la multa y no seguir el orden referido en el primer párrafo, es decir se otorga la facultad de no aplicar la fracción I, y aplicar la fracción II sobre los actos de autoridades fiscales federales que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 de este Código.⁴²

⁴² **Recurso de revocación** por el agravio de monto oneroso a cargo de la autoridad fiscal por omisión del envío de la contabilidad. **NOMBRE**, por mi propio derecho, con registro federal de contribuyentes RUOP-780324M5 y señalando como mi domicilio fiscal el ubicado en Av. Morelos. 28-C Colonia Roma Delegación Cuauhtémoc C.P. 06500 Ciudad de México, mismo que señalo para oír y recibir toda clase de notificaciones que a mí se dirijan, ante usted con el debido respeto comparezco para exponer: Que, por medio del presente medio de defensa, vengo a interponer, **EN TIEMPO Y FORMA EL RECURSO DE REVOCACIÓN** en los términos previstos por los artículos 116, 117, y demás relativos y aplicables del Código Fiscal de la Federación en vigor, y con apoyo en lo que disponen los artículos 1, 14, 16, 8 de nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en contra del crédito fiscal siguiente:

ACTO QUE SE IMPUGNA Crédito fiscal No 149257, No control 1895421425352591, Folio MPE54274165 y Formato de Pago para Contribuciones Federales, emitido por la Administración Local de Recaudación Del Centro del Distrito Federal, por la cantidad de \$ 15,000.00 (Quince Mil Pesos 00/100 MN).de conformidad con la fracción **XXXVIII del Artículo 82 del CFF. (Omisión envió contabilidad electrónica diciembre 2015).**

Crédito fiscal No 149258, No control 1895421425352592, Folio MPE54274166 y Formato de Pago para Contribuciones Federales, emitido por la Administración Local de Recaudación Del Centro del Distrito Federal, por la cantidad de \$ 15,000.00 (Quince Mil Pesos 00/100 MN).de conformidad con la fracción **XXXVIII del Artículo 82 del CFF. (Omisión envió contabilidad electrónica marzo 2016).**

HECHOS

1. El día 20 de febrero del 2017 se me notificó el requerimiento con No de control 156445285423 y folio 11214526, emitido por la Administración Local de Recaudación, en el cual aparentemente se me requieren los Acuses de envío y/o Aceptación de la Contabilidad Electrónica Correspondientes a los Meses de diciembre 2015 y marzo del 2016.

2. El día 26 de mayo del 2017 se me notificó el crédito fiscal No 147256, No control 186235794825, Folio MPE52368412 y Formato de Pago para Contribuciones Federales, emitido por la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal por la cantidad de \$18,000.00 (Dieciocho Mil pesos 00/100 MN), originado por el requerimiento del punto anterior.

AGRAVIOS

PRIMER AGRAVIO.- En el requerimiento con No de control 156445285423 y folio 11214526, emitido por la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal, del cual se derivan los créditos fiscales que por este medio se impugnan, se viola en mi perjuicio el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en vigor, con la siguiente actuación de la autoridad responsable: **Ya que el requerimiento no está debidamente requisitado ya que carece de fundamentación y motivación al existir vacío y ambigüedad legal contenido en el Artículo 91 del Código Fiscal de la Federación donde su texto expresa:**

Artículo 91 CFF. - La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de **\$290.00 a \$2,820.00.**

El legislador no señala de forma clara y contundente la sanción correspondiente a la omisión del envío de la contabilidad electrónica 2015 al mencionar LA INFRACCION EN CUALQUIER FORMA A LAS DISPOSICIONES FISCALES PREVISTAS EN ESTE CAPITULO.

PRINCIPIO DE INTERPRETACION DE LA LEY. (UBI LEX NON DISTINGUIT, NEC NOS DISTINGUERE DEBEMUS) El principio de interpretación que establece que donde la ley no distingue no debemos distinguir, debe aplicarse a un cuerpo de ley en su conjunto, y no en forma aislada a cada una de sus disposiciones. **PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.** Amparo directo 343/70. Central de Aduanas Consolidados de Carga, S. A. 13 de octubre de 1971. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

SEGUNDO AGRAVIO.-En el requerimiento con No de control 156445285423 y folio 11214526, emitido por la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal, del cual se derivan los créditos fiscales que por este medio se impugnan, se viola en mi perjuicio el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en vigor, con la siguiente actuación de la autoridad responsable: **Ya que el contribuyente NOMBRE, APELLIDOS, RFC, DOMICILIO FISCAL, QUE TRIBUTA EN EL REGIMEN FISCAL DEL TITULO () CAPITULO () SECCION () DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, AUNQUE NO CUMPLIO EN TIEMPO Y FORMA CON LA OBLIGACION FISCAL DEL ENVIO DE LA CONTABILIDAD ELECTRONICA POR LOS MESES DE DICIEMBRE 2015 Y MARZO 2016 DE CONFORMIDAD CON EL ARTICULO 81 FRACCION XXXVIII DEL CFF, ESTE SE APEGO A LA FACILIDAD DE LA RESOLUCION MISCELANEA FISCAL 2017, ARTICULO TRIGESIMO QUINTO TRANSITORIO FACILIDAD PARA ENVIAR LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA DE PERIODOS ANTERIORES DOF. 23 DICIEMBRE 2016 QUE SEÑALA:**

TRIGÉSIMO QUINTO. FACILIDAD PARA ENVIAR LA CONTABILIDAD ELECTRÓNICA DE PERIODOS ANTERIORES

Los contribuyentes que conforme a las reglas que se enlistan a continuación y sus respectivas modificaciones, estuvieron obligados a llevar contabilidad y a ingresar su información contable a través del Portal del SAT:

- 1.2.8.6 y 1.2.8.7, de la Segunda Resolución de Modificaciones a la RMF 2014 publicada en el DOF el 4 de julio del 2014
- 2.8.1.4 y 2.8.1.5 de la RMF para 2015 publicada en el DOF el 30 de diciembre de 2014 y
- 2.8.1.6 y 2.8.1.7 de la RMF para 2016 publicada en el DOF el 23 de diciembre de 2015

Y que a la fecha de entrada en vigor de la presente resolución no hayan enviado su información contable correspondiente a cualquiera de los periodos comprendidos del 1 de enero de 2015 al 31 de octubre de 2016, podrán enviar la información contable que corresponda al periodo de que se trate a más tardar el 30 de abril de 2017.

En algunas ocasiones el crédito que se exige por la autoridad ya fue extinto mediante alguna de las formas, ya sea por pago, compensación o prescripción, sin

En este orden de ideas el contribuyente antes señalado **se regularizo con su obligación fiscal del envío contable por los Meses Diciembre 2015 y Marzo 2016 el pasado 28 de abril del presente año**, por lo cual obra en poder de la Autoridad Fiscal Servicio de Administración Tributaria SAT los Acuses de Recepción **FOLIO 525425525** y Aceptación **FOLIO 525425528** del envío del Catálogo de Cuentas del Mes de **Diciembre 2015**, Acuses de Recepción **FOLIO 525646985** y Aceptación **FOLIO 525646986** del envío de la Balanza de Comprobación del Mes de **Diciembre 2015**, Acuses de Recepción **FOLIO 525425527** y Aceptación **FOLIO 525425529** del envío del Catálogo de Cuentas del Mes de **Marzo 2016**, Acuses de Recepción **FOLIO 525646981** y Aceptación **FOLIO 525646982** del envío de la Balanza de Comprobación del Mes de **Marzo 2016**.

TERCER AGRAVIO.- En el crédito fiscal No 147256, No control 186235794825, Folio MPE52368412, emitido por la Administración Local de Recaudación de Del Centro del Distrito Federal, se viola en mi perjuicio el artículo 38 fracción IV del Código Fiscal de la Federación en vigor, con la siguiente actuación de la autoridad responsable: dicho crédito fiscal viola en mi perjuicio los principios de legalidad y seguridad jurídica consagrado en los artículos 14 y 16 Constitucional ya que son **actos Viciados de Origen por lo cual resultan nulos**.

ACTOS DE AUTORIDAD VICIADOS DE ORIGEN, RESULTAN NULOS. - Es de explorado derecho **que un acto de autoridad viciado de origen trae como consecuencia que todas las actuaciones posteriores derivadas de él sean nulas; por tanto, si se impugna una resolución que determina un crédito fiscal y cuyo antecedente lo constituye la orden de verificación que fue dejada sin efectos por haber sido emitida por autoridad incompetente, procede se declare la nulidad de aquélla.**

Revisión No. 652/86.- Resuelta en sesión de 31 de agosto de 1990, por unanimidad de 8 votos. - Magistrado Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. - Secretario: Lic. Javier Gómez Cortés.

Revisión No. 2022/85.- Resuelta en sesión de 17 de septiembre de 1986, por unanimidad de 9 votos. - Magistrado Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. - Secretario: Lic. Trinidad Cuellar Carrera.

PRUEBAS

Se ofrecen y rinden como pruebas, relacionadas con todos y cada uno de los hechos del presente recurso, así como con todos y cada uno de los agravios expresados las siguientes:

DOCUMENTAL PRIVADA. -

El requerimiento con No de control 156445285423 y folio 11214526, emitido por la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal por la cantidad de \$15, 000,00 (Quince Mil Pesos 00/100 M.N) Original y cinco copias del recurso interpuesto.

DOCUMENTAL PRIVADA. - La notificación del crédito fiscal No 147256, No control 186235794825, Folio MPE52368412 y Formato de Pago para Contribuciones Federales, emitido por la Administración Local de Recaudación del Centro del Distrito Federal por la cantidad de \$18,000.00 (Dieciocho Mil Pesos 00/100 MN).

A PRESUNCIONAL EN SU DOBLE ASPECTO. - en todo lo que favorezca a mis intereses.

LA INSTRUMENTAL DE ACTUACIONES. - consistente en todo lo actuado y por actuarse, en cuanto favorezca a mis intereses.

PETITORIOS

Por lo anteriormente expuesto y en derecho fundado ante usted, C. Administrador Local Jurídica del Centro del Distrito Federal, atentamente y respetuosamente pido:

PRIMERO. - Tenerme por presentado en tiempo y forma el presente recurso.

SEGUNDO. - Admitir las pruebas rendidas y ofrecidas, teniéndolas por desahogadas dada su naturaleza.

TERCERO. - Dejar sin efectos el acto impugnado, de acuerdo a lo establecido en el **artículo 133, fracción IV del Código fiscal de la Federación** en vigor. PROTESTO A USTEDES LO NECESARIO _____, Ciudad de México., 01 de junio del 2017. <-nombre-> R.F.C RUOP-780324M5.

Olvera Márquez, Arturo. *Formato de Agravios para anular multas por él no envió de la E Contabilidad 2015-2016*. Legal Cloud.2017. <http://legalcloudmrci.com/>

embargo, la autoridad por error omite tal extinción y pretende hacer valer el crédito fiscal. También sucede que se exija un crédito con un monto superior al realmente estipulado como se ejemplifica con el Recurso de Revocación citado.

b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la Ley, o determinen el valor de los bienes embargados.

c) Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 de este Código.

Para que se cristalice un crédito fiscal es necesario que el sujeto pasivo de la obligación tributaria realice un acto o incurra en una omisión que se encuadre dentro de la situación jurídica que define la ley, es decir, se necesita que al mismo tiempo que exista un hecho, haya una norma legal que le sea aplicable el hecho jurídico; tal y como está previsto en el artículo 5 primer párrafo.

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y 6 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación. 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.

Antes de abordar la improcedencia del Recurso de Revocación es pertinente describir el plazo para interponer y cuyo deberá presentarse a través de buzón tributario, dentro de los treinta días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, excepto lo dispuesto en el artículo 121 del mismo ordenamiento y en correlación con el artículo.

Artículo 17-K. 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:

I. La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.

II. 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.

La improcedencia del Recurso de Revocación se fundamenta en el artículo 124 del CFF.

Artículo 124.- Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

I. Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

II. Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de sentencias.

III. Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IV. Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.

V. Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.

VI. (Se deroga).

VII. Si son revocados los actos por la autoridad.

VIII. Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

IX. 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 conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

Artículo 124-A.- Procede el sobreseimiento en los casos siguientes:

- I.- Cuando el promovente se desista expresamente de su recurso.
- II.- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo sobrevenga alguna de las causas de improcedencia a que se refiere el artículo 124 de este Código.
- III.- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- IV.- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnada.

Juicio de Nulidad

El Medio Ordinario de Impugnación en materia de derecho fiscal denominado Juicio de Nulidad o Juicio Contencioso Administrativo se encuentra regulado en el artículo 125 del Código Fiscal de la Federación.

El interesado podrá optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover, directamente contra dicho acto, juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y en correlación con el artículo 1 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo en el que los juicios que se promuevan ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se regirán por las disposiciones de esta Ley, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles, siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga las que regulan el juicio contencioso administrativo federal que establece esta Ley; y tiene por objeto resolver o anular una resolución en que se impone una carga fiscal.

El juicio de Nulidad se define como *“La resolución de una controversia legítima, por violación o desconocimiento de un derecho, entre los particulares y las autoridades hacendarias o de un carácter administrativo distinto, ante un órgano*

de naturaleza jurisdiccional, el cual determinará a quién le asiste la razón y el derecho, mediante la acción que marcan las leyes”.⁴³

La procedencia del Juicio de Nulidad tiene su fundamento en el artículo segundo de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo y procede contra actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean de orden autoaplicativo o cuando el interesado los controvierta en unión del primer acto de aplicación.

Asimismo, las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije una cantidad líquida o se den las bases para una liquidación. Por otro lado, las que causen agravio en materia fiscal y las que nieguen la devolución de un ingreso de los regulados en el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad a las normas administrativas federales. Y las demás disposiciones expresas en el artículo tercero de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

El Tribunal Federal de Justicia Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para la anulación de las resoluciones administrativas a favor de los particulares, si y solo si dichas resoluciones sean de la materia señala en el artículo primero y tercero de la ley en cuestión. De la misma forma, conocerá de los juicios que se promuevan contra una resolución por negativa ficta y positiva ficta en función del ordenamiento y de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo.

En síntesis, el Juicio de Nulidad procede cuando la autoridad viola los principios y las garantías constitucionales tributarias, es decir, cuando el contribuyente esta frente a una resolución ilegal; como las dictadas por las autoridades fiscales y Órganos Autónomos Fiscales.

⁴³ Díaz González, Luis Raúl. *Medios de Defensa Fiscal*, 3ªed., Ed. Gasca Sicco. México. 2001, p. 33.

Una vez que se ha expuesto la procedencia del juicio de nulidad es pertinente identificar un incidente de suspensión ingresado a la Oficialía de Partes Común para las Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el 31 de agosto de 2017, mediante el cual el C. JOSE LUIS FLORES ROMERO por propio derecho demanda la nulidad de resolución administrativa para el ejercicio fiscal de 2017 y cuya fue publicada en el Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de enero de 2017.

“Incidente de suspensión mediante demanda de Nulidad con fundamento en el artículo 1 y 2 de la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo.”⁴⁴

Ciudad de México, a siete de noviembre de dos mil diecisiete, El Secretario de Acuerdos, adscrita a la Segunda Ponencia de la Quinta Sala Regional Metropolitana de este Tribunal, LIC. JULIO LINARES RANGEL, procede al análisis de las constancias de las presentes actuaciones, y toda vez que se encuentra debidamente integrado el INCIDENTE DE SUSPENSION, interpuesto por la parte actora, da cuenta al Magistrado Instructor, MTRO. VICTORINO MANUEL ESQUIVEL CAMACHO, quien procede a resolver en definitiva el mismo, con fundamento en los artículos 24, segundo párrafo y 28 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo en relación con el diverso artículo 36 fracción IX de la Ley Orgánica de este Tribunal, en los siguientes términos:

Resultandos

- 1. Mediante escrito ingresado en la Oficialía de partes Común, para las Salas Regionales Metropolitanas de este Tribunal el 31 de agosto de 2017, mediante el cual el C. Gabriel Ramírez Torres, por propio derecho demanda la nulidad de anexo 1) el anexo 20, contenido en la miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal de 2017 y que fuera publicada en el Diario Oficial de la Federación de 10 de enero de 2017, por virtud del cual entra en vigor la versión 3.3 de comprobantes fiscales; y 2) la tercera resolución de modificaciones a la resolución fiscal para el 2016 publicada el 14 de julio de 2016, específicamente a las reglas 2.7.1.35 y 2.7.1.32, ambos actos emitidos por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.*
- 2. Por acuerdo de 4 de septiembre de 2017 dictado en la carpeta de suspensión, se admitió a trámite la solicitud de suspensión de resolución impugnada, negándose al accionante; asimismo se requirió a la autoridad demandada para que rindiera su informe dentro del plazo de la ley.*
- 3. Por oficio ingresado en la Oficialía de Partes Común para las salas regionales metropolitanas de este Tribunal el 5 de octubre de 2017, la autoridad demandada rindió el informe en relación al incidente de suspensión solicitada, misma que tuvo por presentado mediante acuerdo de esta misma fecha, turnándose los autos a efecto de que se emitiera la resolución correspondiente.*

CONSIDERANDOS

⁴⁴ Resolución de la Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Administrativa de fecha 31 de agosto de 2017 publicado en el Diario Oficial de la Federación de fecha 10 de enero de 2017. Mediante el cual en el sentido de **confirmar la validez** de la resolución impugnada y de la originalmente recurrida.

PRIMERO. El Magistrado Instructor, Maestro LUIS RUBIO TAFOYA, Titular de la Segunda Ponencia de la Quinta Sala Regional Metropolitana, que actúa, es competente para resolver en definitiva la medida cautelar respecto de la resolución impugnada, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31, 32, 34 y 36, fracciones IX y XII, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; 21, fracción XVII y 22, fracción XVII del Reglamento Interior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en los que se señala sede, denominación y número de las salas regionales de este Órgano Jurisdiccional, en relación con el artículo, fracción I, II y III, inciso d), de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, y el artículo segundo transitorio del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo y de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

SEGUNDO. Resulta procedente el incidente de suspensión solicitado por la actora respecto de la sanción administrativa, en virtud de que en el expediente principal aún no existe sentencia definitiva.

TERCERO. Toda vez que la parte actora solicitó la suspensión respecto de la resolución impugnada, este Juzgador procede al estudio de los argumentos que hace valer la actora en el escrito de 31 de agosto de 2017, en los que textualmente señala lo siguiente:

En atención a que en la especie no se causa perjuicio al interés social ni se contravienen disposiciones de orden público, solicito la suspensión del acto reclamado, para el efecto de que se mantengan las cosas en el estado que guardan actualmente los términos. La suspensión que se solicita en forma tal que no, de manera que con dicha suspensión no se afecta el interés social ni se contravienen disposiciones de orden público, pues de ninguna manera implica que la actora deje de cumplir con sus obligaciones fiscales, ni afecta la obligación de la actora a seguir expidiendo comprobantes fiscales, y tampoco impide que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación, pues su propósito es solo mantener viva la materia de litigio impidiendo que la reclamación que lo motiva se consume irreparablemente haciendo ilusoria para la parte actora la protección de la justicia, dado que ante una eventual declaración o nulidad no sería imposible materializar sus efectos, particularmente por lo que se refiere a la contabilidad ingresada, dado que al integrarse en el sistema de buzón tributario registro electrónico implementado por la parte demandada, la revelación de datos personales ya consumada no podría revertirse.

Por otro lado, la autoridad demandada al rendir el informe argumentó que debe negarse la suspensión solicitada por la parte actora, dado que su concesión afecta al interés social y al orden público, toda vez que al concederse la suspensión permitiría a los contribuyentes no llevar la contabilidad tal como lo prevén las disposiciones legales vigentes.

A juicio del suscrito Magistrado se considera fundada la solicitud de suspensión que nos ocupa, en atención a las siguientes consideraciones jurídicas:

En primer término, se precisa que el incidente de suspensión interpuesto por la demandante consiste en la suspensión definitiva de 1) el anexo 20, contenido de la miscelánea fiscal para el ejercicio fiscal del 2017 y que fuera publicada en el DOF de fecha de 10 de enero de 2017, por virtud del cual entra en vigor la versión 3.3 de comprobantes fiscales; y 2) la tercera resolución de modificaciones a la resolución miscelánea fiscal para el 2016 publicada el 14 de julio de 2016, específicamente las reglas 2.7.1.35 y 2.7.1.32; ambos actos emitidos por el Jefe del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La determinación del este Juzgador, se sustenta en lo dispuesto por el artículo 28, de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo, el cual textualmente establece lo siguiente. “La solicitud de suspensión de la ejecución del

acto administrativo impugnado, presentado por el actor o su representante legal, se tramitará y resolverá, de conformidad con las reglas siguientes:

I. *Se concederá siempre que:*

a) *No se afecte el interés social, ni se contravengan disposiciones de orden público, y*

b) *Sean de difícil reparación los daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado”*

Del precepto antes transcrito, se desprende que se concederá la suspensión de la ejecución de la resolución impugnada siempre y cuando no se afecte el interés social, ni contravenga las disposiciones del orden público, o bien, sean de difícil reparación de daños o perjuicios que se causen al solicitante con la ejecución del acto impugnado.

En tal virtud, esta instrucción considera procedente conceder la suspensión solicitada toda vez, con el otorgamiento de dicha suspensión no contravienen disposiciones de orden público, ni se causa una afectación al interés social, debido a que la obligación de emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria para enviar de manera mensual su información contable a través de la página del SAT, no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso desahogar los requerimientos que la autoridad hacendaria le formule en forma directa.

Además, tampoco impide que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación; habida cuenta que esta puede notificar a los contribuyentes los actos y resoluciones que emita a través de los mecanismos ordinarios previstos para tal efecto, solicitando la información contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones a través de los procedimientos de fiscalización, previstos en el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

Sirve de sustento del razonamiento antes expuesto, la Jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación en su Gaceta del 13 de febrero de 2015, Tomo II, pagina 1760, la cual es tenor siguiente: SUSPENSIÓN DEL JUICIO DE AMPARO, PROCEDE CONCEDERLA CONTRA LA APLICACIÓN DE LOS ARTICULOS 17 K Y 28, FRACCIÓN IV, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION (LEGISLACION VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2014).

Permite establecer que procede conceder la suspensión en contra de su aplicación, al no contravenirse disposiciones de orden público ni afectarse el interés social, ya que las disposiciones que se imponen a los contribuyentes, consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página del SAT, si bien forman parte de las medidas implementadas a fin de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, lo cierto es que la concesión de la medida cautelar no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso desahogar los requerimientos de la autoridad hacendaria le formule en forma directa, ya sea, mediante documento impreso o a través de otros medios electrónicos en documento digital, ni tampoco que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación; habida cuenta que esta puede notificar a los contribuyentes los actos y resoluciones que emita a través de los mecanismo ordinarios previstos para tal efecto, solicitando la información contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones a través de los procedimientos de fiscalización, como son la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.

Por lo anteriormente expuesto y con fundamento en lo dispuesto por el artículo 28 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo, se resuelve:

- I. *Es procedente y fundado el incidente promovido por la parte actora, en consecuencia:*
 - II. *Se otorga la suspensión definitiva de la ejecución de las reglas 2.7.1.35 y 2.7.1.32 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2016, por las consideraciones vertidas en el Considerando tercero de este fallo*
 - III. *Notifíquese por Boletín jurisdiccional a las partes*
 - IV. *Así lo proveyó y firma el Magistrado instructor en el presente juicio.*
- Firmas.*

Los requisitos de la demanda deben indicar el nombre del demandante y su domicilio fiscal para oír y escuchar notificaciones y dentro de la jurisdicción de la Sala Regional Competente, así como correo electrónico. También, si se presenta alguno de los supuestos descritos en el Capítulo XI, del título II del mismo ordenamiento.⁴⁵ Además, el escrito incluiría la resolución que se impugna, la autoridad o autoridades demandadas, los hechos que den motivo a la demanda, las pruebas (pericial, testimonial, documental), los conceptos de impugnación, el nombre del tercero interesado cuando lo haya y lo demás relativo al artículo 14 de

⁴⁵ El Juicio Contencioso Administrativo federal será resuelto en la vía sumaria de conformidad con las disposiciones específicas para su simplificación y abreviación y cuando se impugnen resoluciones definitivas cuyo importe no exceda quince veces el salario mínimo; es decir se instrumenta el Juicio en la vía Sumaria cuando se den las siguientes resoluciones definitivas: I. Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, por las que se fije en cantidad líquida un crédito fiscal; II. Las que únicamente impongan multas o sanciones, pecuniaria o restitutoria, por infracción a las normas administrativas federales; III. Las que exijan el pago de créditos fiscales, cuando el monto de los exigibles no exceda el importe citado; IV. Las que requieran el pago de una póliza de fianza o de una garantía que hubiere sido otorgada a favor de la Federación, de organismos fiscales autónomos o de otras entidades paraestatales de aquélla, o V. Las recaídas a un recurso administrativo, cuando la recurrida sea alguna de las consideradas en los incisos anteriores y el importe de esta última, no exceda el antes señalado. Y se confirma mediante el Criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Establece que en el Juicio Contencioso Administrativo que el Magistrado Instructor tiene facultades legales para tramitarlo en la Vía Sumaria de forma oficiosa cuando advierta que se actualizan los supuestos legales. El artículo 14, fracción I, párrafo segundo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé como requisito de la demanda que se indique que se tramitará en la vía sumaria y, en caso de omisión, el Magistrado instructor lo tramitará en esta vía en los supuestos que proceda, conforme al Título II, Capítulo XI, denominado "Del juicio en la vía sumaria", de esa ley; por tanto, si se justifican los requisitos que para el juicio contencioso administrativo en esta vía establece el artículo 58-2 de la ley referida, es evidente que el Magistrado cuenta con facultades legales para decidir si el juicio debe tramitarse en la vía sumaria, esto es, dicho servidor público puede decidir de manera oficiosa la tramitación del juicio contencioso administrativo en esos términos, sin que con esa actuación se vulnere algún derecho humano en perjuicio del particular. Época: Décima Época Registro: 2007676 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Semanario Judicial de la Federación Publicación: viernes 17 de octubre de 2014 12:30 h Materia(s): (Administrativa) Tesis: 2a. /J. 101/2014 (10a.)

la Ley del Procedimiento Contencioso Administrativo. La demanda será presentada en la vía tradicional salvo la actualización de los supuestos legales para la procedencia de la Vía Sumaria o mediante el Juicio Exclusivo de Fondo del cual se disertará en su momento.

Por lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo el plazo para presentar es de treinta días siguientes a aquél en que se de alguno de los supuestos siguientes: Que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada, haya iniciado su vigencia el decreto, acuerdo, acto o resolución administrativa de carácter general impugnada cuando sea auto aplicativa, de treinta días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la resolución de la sala o sección que habiendo conocido como queja, decida que la misma es improcedente y deba tramitarse como juicio, de cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contabilizaran a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido y lo demás dispuesto en el ordenamiento en cuestión.

“El Juicio Contencioso o de Nulidad es improcedente cuando no se afecte el interés jurídico del demandante, incompetencia del tribunal”⁴⁶, que haya sido

⁴⁶ IMPROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD POR INCOMPETENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. EL ARTÍCULO 8o., FRACCIÓN II, DE LA LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, ES VIOLATORIO DEL DERECHO HUMANO DE ACCESO A LA JUSTICIA, CONSAGRADO EN LOS ARTÍCULOS 17 DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, Y 8 DE LA CONVENCIÓN AMERICANA SOBRE DERECHOS HUMANOS. El artículo 8o., fracción II, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, al establecer que el juicio de nulidad es improcedente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa cuando se impugnen actos que no sean de la competencia de ese órgano jurisdiccional, es violatorio del derecho fundamental de acceso a la justicia, reconocido tanto por el artículo 17 de la Carta Magna, como por el 8 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, pues en tal hipótesis conduce a que el gobernado quede en un total estado de indefensión, ya que la consecuencia de la improcedencia es el sobreseimiento del juicio, vedando de manera definitiva la posibilidad de que el interesado sea oído, con las debidas garantías y dentro de un plazo razonable, por el Juez o el tribunal que resulte competente para determinar sus derechos y obligaciones de orden civil, laboral, fiscal o administrativo. Conforme al derecho humano en cuestión, para casos como el que se menciona, los particulares no pueden recibir como respuesta por parte del Estado, un rotundo y definitivo rechazo a sus peticiones de justicia, sino que, a fin de cumplir con la obligación constitucional de promover, respetar, proteger y garantizar sus derechos esenciales como el de acceso a la justicia, su instancia debe, en todo caso, ser encausada al órgano jurisdiccional que se estime competente, a fin de que se dé respuesta a sus pretensiones. La consecuencia a la que

materia de sentencia pronunciada por un tribunal, que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el mismo tribunal, que puedan impugnarse de algún recurso o medio de defensa, que hayan sido impugnados en la vida judicial, contra reglamentos, cuando no se hagan valer los conceptos de impugnación y lo demás dispuesto en el artículo octavo de la Ley del Procedimiento Contencioso y Administrativo.

La procedencia del sobreseimiento al momento de desistimiento del demandante, cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia, para el caso de que el demandante muera durante el juicio, si la autoridad demandada deja sin efecto la resolución o acto impugnado, si y solo si se satisfaga la pretensión del demandante, si el juicio se queda sin materia.

Acuerdos Conclusivos

Con la adición de 2014 al Código Fiscal de la Federación al capítulo II De los Acuerdos Conclusivos del Título II De los derechos y Obligaciones de los Contribuyentes se instrumentó un medio alternativo de solución de controversias Los Acuerdos Conclusivos descritos en los artículos 69-c al 69-h del Código Fiscal de la Federación.

Es un medio alternativo de regularización durante el ejercicio de facultades de comprobación; puesto que participa el sujeto pasivo de la contribución, la

lleva el precepto examinado es, por tanto, una respuesta grave y desproporcionada para el gobernado, y si bien es cierto que el artículo 17 constitucional establece que la impartición de justicia se hará en los plazos y términos que fijen las leyes, lo dispuesto en éstas no puede conducir a una total inutilidad de la garantía en cuestión, y el hecho de que se ordene al tribunal incompetente remitir el asunto al que tenga atribuciones para conocer de él, no implica que este último no pueda examinar si la pretensión del gobernado fue interpuesta dentro de los términos legales existentes o planteada con las formalidades señaladas para cada caso; proceder éste que, además, es compatible con el espíritu del artículo 106 constitucional, del cual se deriva que las controversias planteadas ante un tribunal incompetente deban ser remitidas al competente, y que los eventuales conflictos que surjan de ello sean resueltos por un órgano superior. La inconveniencia del precepto mencionado es tanto más evidente si se toma en consideración que al establecer que el juicio de nulidad es improcedente en contra de actos que no sean de la competencia de la Sala en cuestión, conduce a que el asunto sea finalmente resuelto, mediante el fallo de sobreseimiento, por un órgano jurisdiccional carente de facultades legales para conocer del mismo, lo cual es jurídicamente inadmisibile.

2005432. I.2o.A.7 A (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 2, enero de 2014, p. 3068.

autoridad fiscal en conjunto con un organismo descentralizado del Servicio de Administración Tributaria, La Procuraduría para la Defensa del Contribuyente (PRODECON).

La procedencia del Acuerdo Conclusivo emana al momento de que el contribuyente es objeto del ejercicio de facultades de comprobación referidas en el numeral 42, fracciones II Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento de la contabilidad, así como proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión; fracción III Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías; y fracción IX del Código Fiscal de la Federación 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 el poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

“El inicio del procedimiento de Acuerdo Conclusivo inicia al momento en que el contribuyente está en desacuerdo con lo asentado en el acta parcial, acta final, en el oficio de observaciones o en la resolución provisional que puedan contener incumplimiento de obligaciones fiscales y se detecten hechos u omisiones por la autoridad fiscal”.⁴⁷ La instrumentación del Acuerdo Conclusivo se solicita al momento de inicio de facultades de comprobación y hasta antes de la notificación de la resolución que determine el monto de contribuciones omitidas, si y solo si, la autoridad revisora ya haya hecho una calificación de hechos u omisiones.

⁴⁷ De acuerdo a lo previsto en el artículo 71 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación vigente y para efectos del artículo 69-C del CFF en su segundo párrafo; los contribuyentes podrán solicitar la adopción de un acuerdo conclusivo antes del levantamiento de la última acta parcial u oficio de observaciones, o antes de la resolución provisional a que refiere el artículo 53-B del Código, siempre que la autoridad conste calificación de actas parciales, oficios, notificaciones para tal efecto.

El Acuerdo Conclusivo se tramita a través de la Procuraduría para la defensa del contribuyente. El escrito inicial debe señalar los hechos u omisiones propios de la autoridad fiscal y con los que exista desacuerdo por el contribuyente según el previsto en el numeral 42 fracciones II, III y IX. Incorporada la documentación pertinente y al plazo de veinte días el contribuyente recibirá notificación de aprobación o insuficiencia de acuerdo y donde se expondrán los motivos adecuados.

Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo

El 27 de enero de 2017 se publica en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la reforma y adición de los artículos 58-16 al 58-29 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso Administrativo. “Surge el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo; una nueva opción de juicio contencioso administrativo en el que se analizará y se resolverá de facto ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa Fiscal el fondo del asunto por lo dispuesto en el artículo 42 fracciones II (revisión de gabinete); III (visitas domiciliarias); y IX (revisiones electrónicas), del Código Fiscal de la Federación y la cuantía sea mayor a doscientas veces la Unidad de Medida y Actualización”⁴⁸ (UMA) elevada al año, lo que equivale a un monto actual de \$5’510,770 (considerando la UMA de 75.49) y vigente al momento emisión de la resolución pugnada.

La justificación del Ejecutivo Federal mediante decreto, señala que este nuevo juicio 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 discutir cuestiones relativas al fondo del asunto, respecto de la misma obligación fiscal y dentro del*

⁴⁸ El artículo 26-B Constitucional habilita el valor de la Unidad de Medida y Actualización para utilizarse como unidad de cuenta, índice, base, medida o referencia para determinar la cuantía del pago de las obligaciones y supuestos en leyes federales como disposiciones jurídicas referentes al orden fiscal y financiero mediante adición al ordenamiento fundamental del 27 de enero de 2016. Aunque, por disposición del 10 de enero de 2017 publicado en el Diario Oficial de la Federación el valor de la Unidad de Medida y Actualización será de 80.60 pesos mexicanos, el mensual de \$2,450.24 pesos mexicanos y el valor anual \$29,402.88 pesos mexicanos, los cuales estarán vigentes a partir del 1o. de febrero de 2018.

*procedimiento que se sustente en los principios de celeridad, oralidad, resolución sustantiva y proporcionalidad”.*⁴⁹

Una premisa fundamental es el derecho inalienable que tiene el contribuyente al tener a su alcance el recurso idóneo para su defensa, en los términos de las disposiciones legales y contra los actos dictados por las autoridades fiscales. Tal derecho implica en términos del artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente la facultad discrecional para optar por el medio de defensa idóneo, sea en la vía sumaria, línea, lesividad, acuerdo conclusivo y en su caso el de Resolución Exclusiva de Fondo sin menoscabo de las garantías procesales básicas. Además, al optar por el medio de defensa eficaz tendrá a su favor el doble de plazo para interponer recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.⁵⁰ Continuando la discusión del medio de defensa que le brinde mayor posibilidad de defensa al contribuyente, es pertinente aclarar que los plazos

⁴⁹Dictamen de la Comisión de Justicia, con proyecto de Decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo, y al Código Fiscal de la Federación, <http://diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 15 de agosto de 2017.

⁵⁰ CONTRIBUYENTE. **LA DUPLICIDAD DEL PLAZO PARA RECURRIR, PREVISTA EN EL ARTÍCULO 23 DE LA LEY FEDERAL DE DERECHOS RELATIVA, ES APLICABLE RESPECTO A TODOS LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES**, NO SÓLO EN RELACIÓN CON LOS DERIVADOS DEL EJERCICIO DE LAS FACULTADES DE COMPROBACIÓN. El artículo 23 de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente establece que cuando en la notificación de los actos de las autoridades fiscales no se indique cuál es el recurso o medio de defensa procedente en su contra, el plazo para su interposición y el órgano ante el que pueda hacerse valer, se duplicará a favor del contribuyente el plazo legal para impugnar. Ahora bien, **tal derecho es aplicable a todos los actos de las autoridades fiscales y no sólo a los derivados del ejercicio de las facultades de comprobación, porque el diverso precepto 1o. de la propia ley establece que el objeto de ésta es regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales**, lo que conlleva la aplicabilidad de ese cuerpo legal a todos los actos que aquéllas dicten; sin que obste para ello, lo dispuesto en el artículo segundo transitorio del ordenamiento invocado, en el sentido de que sus disposiciones sólo serán aplicables al ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, que inicien a partir de la entrada en vigor de la ley. Lo anterior es así, en virtud de que esa norma de tránsito sólo determina el ámbito temporal de aplicabilidad del ordenamiento, en relación con los actos iniciados a partir de su entrada en vigor, pero no puede tener el alcance de modificar su objeto y ámbito material de validez, en la medida en que las normas transitorias son disposiciones auxiliares para delimitar el inicio de vigencia del cuerpo legal, su aplicabilidad, la pervivencia, abrogación o derogación de ordenamientos anteriores y la ultractividad de las disposiciones abrogadas o derogadas a hechos o actos acaecidos con anterioridad a su vigencia; por tanto, las reglas transitorias son instrumentos para dar efectividad al ordenamiento creado, reformado o modificado, pero no deben contradecir los principios y postulados de la norma principal, debiendo prevalecer esta última, cuando la disposición transitoria la contravenga. 1007309. 389. Segunda Sala. Novena Época. Apéndice 1917-septiembre 2011. Tomo IV. Administrativa Primera Parte - SCJN Segunda Sección - Fiscal, p. 444.

para el Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo como el Juicio Contencioso Administrativo son idénticos; es decir, para la presentación de la demanda deberá de presentarse dentro de los 30 días siguientes a que surta efectos la notificación del acto impugnado, mientras que la contestación a la demanda deberá presentarse dentro de los 30 días siguientes a que surta efectos el emplazamiento; por lo dispuesto en los artículos 13, fracción I y 19 respectivamente de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo.

La procedencia del Juicio de Resolución Exclusiva de Fondo soluciona lo referido a los elementos específicos y propios de las contribuciones: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de las obligaciones revisadas; también, puede controvertir los hechos y omisiones calificados en la resolución impugnada como constitutivos de obligaciones revisadas, *“la aplicación o interpretación de las normas involucradas, los efectos que haya atribuido la autoridad emisora al incumplimiento total o parcial de requisitos formales o de procedimiento que impacten o trasciendan el fondo de la controversia y la valoración o falta de apreciación de las pruebas relacionadas con los supuestos mencionados”*.⁵¹

Es pertinente aclarar que este juicio no será procedente cuando se haya interpuesto un recurso administrativo y tal haya sido desechado, sobreseído o tenido por no presentado. Aunque la improcedencia implica que el magistrado instructor tiene la obligación de encauzar la vía y tramitarlo en la vía tradicional o en la vía sumaria, puesto que considerar lo contrario o lo expuesto en el ordenamiento contraviene lo dispuesto en el artículo 17 de la Constitución y en correlación con el Artículo 52-2 del mismo ordenamiento “La interposición del juicio en la vía incorrecta no genera el desechamiento, improcedencia o sobreseimiento. En todos los casos, y en cualquier fase del procedimiento, mientras no haya quedado cerrada la instrucción, el Magistrado Instructor debe reconducir el juicio

⁵¹ Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

en la vía correcta, debiendo realizar las regularizaciones que correspondan, siempre y cuando no impliquen repetir alguna promoción de las partes”.⁵²

La demanda debe contener lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley Federal del Procedimiento Contencioso y Administrativo: El nombre del demandante, alguno de los supuestos del Capítulo XI, del Título II, la resolución que se impugna, la autoridad o las autoridades demandadas, los hechos que motivan la demanda, las pruebas, los conceptos de impugnación, el nombre del tercer interesado. De la misma forma lo dispuesto en el artículo 58-18 La manifestación expresa de que se opta por el de resolución exclusiva de fondo, la expresión breve y concreta de la controversia de fondo que se plantea, así como el señalamiento de la Litis y el señalamiento respecto del origen de la controversia, especificando si deriva de la forma como se apreciaron los hechos u omisiones, la interpretación de la norma involucrada y los efectos que se atribuyen al incumplimiento total o parcial o extemporáneo de los requisitos formales o de procedimiento que impacten el fondo de la controversia.

⁵² JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. EL MAGISTRADO INSTRUCTOR TIENE FACULTADES LEGALES PARA TRAMITARLO EN LA VÍA SUMARIA DE MANERA OFICIOSA CUANDO ADVIERTA QUE SE ACTUALIZAN LOS SUPUESTOS LEGALES. El artículo 14, fracción I, párrafo segundo, de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo prevé como requisito de la demanda que se indique que se tramitará en la vía sumaria y, en caso de omisión, el Magistrado instructor lo tramitará en esta vía en los supuestos que proceda, conforme al Título II, Capítulo XI, denominado "Del juicio en la vía sumaria", de esa ley; por tanto, si se justifican los requisitos que para el juicio contencioso administrativo en esta vía establece el artículo 58-2 de la ley referida, es evidente que el Magistrado cuenta con facultades legales para decidir si el juicio debe tramitarse en la vía sumaria, esto es, dicho servidor público puede decidir de manera oficiosa la tramitación del juicio contencioso administrativo en esos términos, sin que con esa actuación se vulnere algún derecho humano en perjuicio del particular. Época: Décima Época Registro: 2007676 Instancia: Segunda Sala Tipo de Tesis: Jurisprudencia Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación Libro 11, octubre de 2014, Tomo I Materia(s): Administrativa Tesis: 2a. /J. 101/2014 (10a.) p. 1016.

Capítulo IV. Eficacia de los Medios Ordinarios de Defensa en Materia Fiscal

Derechos y obligaciones de los contribuyentes

El CFF contiene las obligaciones y derechos fundamentales de los contribuyentes, donde obviamente la obligación principal es el pago de las contribuciones, sin embargo, esta misma obligación se encuentra regulada en cada una de las leyes especiales en materia fiscal. Por otra parte, el pago de las contribuciones no es la única de las obligaciones como se verá más adelante.

En cuanto a los derechos del contribuyente, los principales son la devolución y la compensación de las cantidades pagadas en exceso o indebidamente; el trámite de reconsideración, el cual constituye una oportunidad para que el causante logre que las autoridades modifiquen una resolución considerada ilegal cuando el contribuyente no haya tenido medios de defensa ante tal resolución.

Obligaciones

La principal y más importante en materia fiscal, no es otra que la de hacer la contribución, tal y como lo manda el ordenamiento jurídico conveniente a cada persona y a cada situación; es decir pagar nuestros impuestos.

Inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes

La primera de las obligaciones de cualquier contribuyente es su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, el cual se encuentra regulado en el artículo 27 del CFF. El cual hace el señalamiento que se entregara por parte del registro una firma electrónica (FIEL); se proporcionara información relativa a la identidad del contribuyente, si es persona física o moral, se proporcionara el domicilio y su situación fiscal; pero sobre todo su domicilio fiscal, el cual será de gran importancia en el momento de interponer algún recurso o medio de defensa, pues es requisito indispensable, para que el recurso sea procedente.

Los socios o accionistas de las personas morales mexicanas también deben de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC); con excepción de aquellas que realicen actividades con fines no lucrativos, socios residentes en el extranjero y aquellos que adquieran acciones, por medio del mercado accionario. En el caso de los trabajadores, será el patrón quien debe de inscribir en el RFC a sus trabajadores.

Registro de contabilidad

Esta obligación se encuentra regulada en términos del artículo 28 del CFF. En el cual se enuncia que la contabilidad de los contribuyentes se llevará por medio de medios electrónicos, la cual deberá de contener los documentos comprobatorios de registros y actividades que realice el contribuyente, la cual deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.

A partir del 2015 esta obligación de llevar una contabilidad y hacerla de conocimiento del Servicio de Administración Tributaria (SAT) por medio de su página de internet, situación que a muchos contribuyentes no les agrada, y no por el hecho de la contabilidad en sí mismo, sino porque se considera como un acto de molestia, el cual no se encuentra debidamente fundado y motivado, como lo marca el artículo 16 de nuestra constitución, además que dicho acto no es emitido por una autoridad competente.

Hechos por los cuales el sector de los contribuyentes que realiza sus pagos se ve nuevamente en desventaja frente al Estado, que en cualquier momento puede iniciar un proceso coactivo de cobro, tomando como base el incumplimiento de esta obligación, mientras que existen otros contribuyentes que por la forma en que obtienen sus ingresos, de economía informal no tendrán que preocuparse por dichas obligaciones, ya que el estado erróneamente confunde el concepto de economía informal con no contribuyentes.

Pago

La principal de las obligaciones que todo contribuyente está obligado a cumplir. Por regla general los contribuyentes determinan las contribuciones, las cuales se pagan, a falta de disposición expresa mediante declaración que se presenta ante las oficinas autorizadas dentro de los plazos señalados por la ley.

Las contribuciones también pueden ser pagadas de forma indirecta a través de un retenedor *“aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contribución relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a lo que debió haber retenido”*.⁵³ en tal sentido el retenedor de la contribución será el obligado de enterar a la autoridad fiscal de dicha contribución.

Derechos

Es el propósito de los medios de defensa en materia fiscal, hacer que el estado no exceda sus facultades frente a sus gobernados, cuando así lo disponga algún ordenamiento jurídico, que desde luego puede ser la misma Constitución Política de los estados Unidos Mexicanos.

Devolución

Se refiere a la calificación que realizan las autoridades fiscales acerca de la procedencia del reintegro de las cantidades que el contribuyente pagó en exceso o indebidamente; situación que se encuentra regulada en el artículo 22 del CFF que señala *“Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales”*.⁵⁴

En otras palabras, se refiere a la posibilidad de recuperar las cantidades pagadas en exceso al fisco por parte del contribuyente. En las devoluciones la cantidad sujeta a la devolución debe de actualizarse, por lo cual el fisco deberá pagar la devolución actualizada desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se

⁵³ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

⁵⁴ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

presentó la devolución con saldo a favor y hasta aquel en que la devolución esté a disposición del contribuyente.

En cuanto a este derecho prescribe conforme al artículo 22 del CFF, lo que nos ayuda a entender que el plazo para la devolución empieza a correr desde el momento en que se realiza el pago en exceso o de lo indebido y no desde que el particular hace saber a las autoridades que le adeudan una cantidad determinada, esta devolución puede hacerse de oficio o a petición de parte; sin embargo los plazo para la devolución se pueden interrumpir cuando la autoridad fiscal inicie en proceso de verificación fiscal, el cual una vez concluido continuara con el proceso de devolución.

Sí las autoridades devuelven sin ejercer sus facultades de comprobación, la devolución no implica resolución favorable para el contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de las autoridades. En los últimos años la tendencia a seguir es que las Autoridades Fiscales dificultan el proceso de devolución, ya sea en la práctica o por los cambios en la ley.

Compensación

Es una forma de extinguir alguna obligación en materia civil, sin embargo, es aplicable en materia fiscal cuando dos personas reúnan las características de deudores y acreedores recíprocos, regulada en el artículo 23 del CFF que señala *“Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros”*.⁵⁵

Como en el caso de las devoluciones, la compensación es una posibilidad de recuperar las cantidades pagadas en exceso a las autoridades fiscales, así mismo puede realizarse de oficio o a petición de parte. Existen situaciones en las cuales las cantidades no pueden compensarse; cuando ya se ha solicitado una devolución; cuando ha prescrito la obligación de devolver las cantidades y cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución.

⁵⁵ Código fiscal de la federación. Última Reforma DOF 27-01-2017. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1.pdf>. Consultado el 04 de agosto de 2017.

Se puede decir que es más conveniente realizar la compensación que solicitar la devolución, para evitar el trámite de calificación de la devolución por parte de las autoridades fiscales. Esto sucede porque la compensación la efectúa el contribuyente, el cual solo está obligado a dar un aviso posterior al fisco; mientras que en la devolución se debe solicitar que las autoridades califiquen la procedencia de la misma.

Para que un impuesto se pueda compensar es necesario que deriven de impuestos federales distintos a los que causen con motivo de la importación, en caso de impuestos a título propio; en caso de cantidades retenidas por terceros, cuando los administre la misma autoridad y no tengan destino específico.

La compensación se realiza actualizando las cantidades desde el mes en que se efectuó el pago de lo indebido o se presentó la declaración con el saldo a favor, hasta que la compensación se realice. Los contribuyentes están obligados a presentar aviso de compensación dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya efectuado.

Creemos que cuanto más complicado e inaccesible sean estos derechos para el contribuyente, inhibirá el pago de sus contribuciones, lo cual no es de beneficio ni para el contribuyente, al cual le aumentarán de alguna forma el cobro de sus contribuciones, y para la autoridad fiscal en el sentido que tendrá menos contribuciones y más procesos exigiendo el pago de contribuciones, lo que solo terminará en un gran desacuerdo y malestar social.

Procedimiento de reconsideración

Se puede considerar como un medio de defensa por parte de los contribuyentes en el cual se espera que la autoridad fiscal reconsidere sus actos, esperando que de alguna forma lo modifique sin la necesidad de algún recurso, este procedimiento se encuentra regulado en el artículo 36 del CFF. El cual nos señala que para poder solicitar tal procedimiento de reconsideración se necesita; demostrar que la resolución objeto de dicha reconsideración fue emitida en

contravención de las normas fiscales; que no se hubieran interpuesto medios de defensa y que hayan transcurrido los plazos para presentarlos.

La resolución emitida por la Autoridad Fiscal a este procedimiento de reconsideración, no puede ser combatida por medios de defensa ordinarios, pero sí por medio del amparo si existieran argumentos para ello.

Percepción actual de la justicia fiscal en México

En las sociedades contemporáneas la política no se orienta en la solución de sus problemas éticamente hablando, si no que se ocupa de cuestiones más técnicas, como el incremento de las tasas de crecimiento económico, la prevención o superación de alguna crisis económica, la redistribución del ingreso, el incremento del PIB, etc.

Dentro de estas sociedades el estudio de los medios de impugnación contra los actos del Estado, toma otra dimensión de la que tradicionalmente se habían tenido en las sociedades liberales de los siglos XVIII y XIX, que conlleva al esfuerzo de los que estudian la ciencia del Derecho en la actualidad, de una reformación teórica sobre los fundamentos de la nación los de justicia y la razón ética política, para no dejarla entregada a la racionalidad instrumental de la estrategia económica.

Dada la tendencia que actualmente se percibe al concebirse la política, y por lo tanto a la ciencia del Derecho, como una tecnología social, y las graves implicaciones que esto supone para la ciencia del Derecho en la materia fiscal y administrativa, al dejar de ser un parámetro de seguridad jurídica para el gobernado como medio de contención y de control de los actos del Estado, y estar en peligro de ser minimizado ante el avance de la razón instrumental de las soluciones técnico económicas, que son de hecho privilegiadas por sobre todo lo demás, reduciendo la importancia de lo ético y lo político, así como de la justicia como principio base del estado de derecho, imitando los derechos de equidad, seguridad jurídica.

Debido proceso y previa audiencia, así como de la jurisprudencia como forma de interpretación de la ley con base en principios de equidad y justicia, limitación que se argumenta a partir de un supuesto interés público que, en realidad, es un interés contrapuesto al interés social.

Dentro de esta perspectiva tecnológica de lo social, los tribunales en general, dejan de ser instancias de impartición de justicia, convirtiéndose en instancias de mera legalidad, en donde la legalidad deja de ser el eje guía para la conformación de sociedades más justas, igualitarias y participativas, y se subsumen a criterios de tecnología social donde la fría razón económica ha asimilado en su interior, disolviéndolos, otros criterios que no sean los suyos dirigiéndose a el hombre que solo le importa lo económico.

Así la política, desde esta forma de actuar no es más que una estrategia económica, y la democracia no es más que una competencia entre elites por la conquista del voto popular desarrollando enormes despliegues de propaganda que venden la imagen de lo que se considera como política, como si esta fuera cualquier otro producto de consumo, mediante anuncios publicitarios que minimizan el pensamiento racional y dejan de lado la construcción de programas políticos y sociales , pues la noción del partido es que debe ser lo suficientemente difuso para permitir coaliciones y pactos coyunturales para lograr así el voto y por lo tanto el poder político.

El esfuerzo de los estudiosos de la ciencia del Derecho dentro del ámbito administrativo y fiscal, dada la tendencia a la tecnificación de lo social, está en repensar y fundamentar, a partir de la ética y de los principios de justicia, equidad y participación, como incrementar la capacidad de los ciudadanos para controlar el Estado.

Al aumentar la capacidad del Estado para controlar a los ciudadanos con ayuda de medios de comunicación de tecnología avanzada a nivel masivo cada vez más sofisticados, sin que por parte de los gobernados se haya dado un crecimiento paralelo para controlar al Estado, además sí tenemos en cuenta que actualmente el Estado es administrado desde una perspectiva instrumental económica que lo

concibe como formado por burocracias altamente tecnificadas que resuelven la problemática social teniendo como principal objetivo lograr el equilibrio presupuestario de las finanzas públicas , con la exclusión de toda noción del Estado como una entidad creadora de bienestar.

Por lo contrario, al Estado de bienestar se le concibe, desde la perspectiva de una economía liberal, donde el progreso económico es lo que más importa, como una forma política sin fundamento ni posibilidad de éxito en lo futuro, que solo genera desequilibrio en las finanzas públicas.

Así, la reducción de los gastos sociales y de los programas enfocados a la ayuda social, se justifican, desde la perspectiva económica neoliberal, a partir de la imposibilidad del éxito de los programas de pleno empleo, de incentivos al consumo y al gasto público, como formas de reactivar la producción.

Se considera que los programas sociales, son el resultado de la creencia de los políticos de poder crear a voluntad excedentes presupuestarios, siendo que, lo que en realidad crean con tales programas, es un déficit presupuestario, lo que se puede constatar con el excesivo gasto que hacen estos políticos en programas enfocados al sector social, sin embargo, no existe un control para ellos, pues se justifica que traerán como resultado un bienestar para la sociedad.

La falta de sensibilidad de los políticos que toman decisiones en base a la economía nos ha llevado a que los contribuyentes seamos de alguna forma el origen de los recursos con los que estos políticos realizan sus acciones, sin embargo, la gran mayoría de los gobernados que son beneficiarios de dichos programas sociales, no contribuyen a los gastos de la federación solo quedan como receptores de bienes y servicios que otorga el Estado de manera gratuita.

Quedando del otro lado un sector al cual se le cobra de manera coactiva sus contribuciones, llevándolo en ocasiones a defenderse de ese mismo Estado que ayuda al otro sector y al cual no le exige el pago de contribución alguna como si fuera en sector especial que nada tuviera que dar con la relación jurídico tributaria, en la cual todo ciudadano tendría que estar.

Cuando el Estado exige su pago como obligación de los ciudadanos al financiamiento del mismo, el Estado en su afán de cumplir con ciertos objetivos que no necesariamente benefician al sector de los contribuyentes que cumplen con sus obligaciones fiscales, ejerce toda su facultad para que los contribuyentes encuadren en los supuestos previstos en la ley para así poder cobrar, situaciones en la cual algunas veces los contribuyentes solo pagan, pus no creen poder hacer valer excepción alguna contra el Estado, sin embargo algunas ocasiones cuando este cobro el contribuyente lo considera excesivo, será cuando el contribuyente decida defenderse de tal acto del Estado,

El contribuyente se defenderá algunas veces solo ante instancia administrativa, ante quien emitió el acto que se impugnara, cuando se emita una resolución, ésta puede satisfacer al contribuyente, ya sea porque se le da la razón o porque el cobro se ha reducido o definitivamente no habrá cobro alguno.

Pero cuando esto no sucede así, el contribuyente decide impugnar este hecho ante instancias jurisdiccionales, para que sea el poder judicial quien de alguna forma solucionen esta controversia que se ha suscitado, entre el Estado y el contribuyente, a fin de dar una solución, a través de un juicio de nulidad que modificara, revocara o confirmara el acto combatido, situación en la cual una vez dada tal resolución esta tendrá la obligación de cumplirse, según lo imponga y determine el tribunal, aun cuando el contribuyente considere que dicha resolución sea injusta y en contra de su patrimonio y el de su familia.

Dentro de este procedimiento, tanto en instancia administrativa como en instancia judicial, el contribuyente hará uso de los medios de defensa que el Derecho permita, mismos que serán eficaces cuando en la forma de creación de los mismos el abogado use correctamente cada recurso, los fundamente correctamente y los motive de igual manera, pero sobre todo cuando en éste recurso a presentar se anexen la mayor cantidad de pruebas posibles, las cuales estén debidamente relacionadas con el acto a combatir y obtenidas de forma legal, lo cual influirá de manera favorable al contribuyente, de lo contrario cabe la posibilidad que aunque el recurso esté debidamente fundado y motivado, no nos

sea favorable, quedando además como evidencia de que el estado nos dio la oportunidad de defendernos y no lo hicimos valer de buena manera.

Cuando se cumple con una buena fundamentación, motivación y el otorgamiento de las pruebas, ya sea en instancia administrativa o jurisdiccional al momento de interponer algún recurso, y aun así, la resolución no nos es favorable, cabe la duda de la buena actuación de las autoridades tanto administrativas como jurisdiccionales, además dicha resolución nos dejara con la posibilidad de seguir buscando la nulidad del acto, por otra parte se tendrá que considerar el tiempo que se ha ocupado, los recursos económicos utilizados y evaluar si es conveniente seguir combatiendo un acto emitido por el estado.

Me parece que es lo más conveniente tanto para los contribuyentes, Autoridades Administrativas y Tribunales, es que las controversias concluyan en una instancia administrativa, esto beneficiaría a los tres.

Al contribuyente lo beneficiaría en el sentido en que el tiempo para obtener una resolución es menor y el desgaste de un juicio también es benéfico; a la Autoridad Administrativa, la beneficiaría en el sentido que se le dará la oportunidad de revisar su acto emitido y si de alguna forma incurrió en errores, le otorga la posibilidad de corregirlos en el momento sin necesidad de llegar a instancias jurisdiccionales, y pudiendo llegar a un buen arreglo con el contribuyente; y por ultimo beneficia a los Tribunales, ya que la excesiva carga de trabajo que tienen hace más lenta y algunas veces con errores la impartición de justicia, si las controversia se resuelven en instancia administrativa esto disminuiría la carga de trabajo de los tribunales, haciéndolo que su trabajo fuera más eficiente.

La sentencia

El proceso encuentra su conclusión natural e el pronunciamiento de la sentencia definitiva. En el ámbito específico de la materia fiscal, y administrativa, la sentencia constituye un medio excepcional de extinción de la obligación fiscal.

En el derecho común, la sentencia es el acto procesal que emana de los agentes de la jurisdicción y por el que se decide la causa o punto sometido a su

conocimiento, contenida en un documento escrito. La sentencia sería el último acto jurisdiccional de una instancia por la que el Tribunal emite una resolución formal vinculativa para las partes, al agotarse el procedimiento, dirimiendo los problemas adjetivos y sustantivos por las mismas controvertidos, creando situaciones jurídicas concretas para el demandante o para el demandado.

Toda sentencia se constituye de resultandos, considerandos y puntos resolutivos. Los resultandos, aquí el juzgador fija la *litis*, de la cual es materia la controversia, haciendo una exposición sucinta y concisa del juicio, la narración de las cuestiones o de los hechos debatidos, tal y como sucedieron durante el procedimiento, es decir, la comprensión histórica de los diferentes actos procesales en relación con las partes.

Los considerandos, en esta parte el juzgador analiza los puntos de derecho relacionados con los hechos que dieron origen a la *litis*. Es en esta parte en donde se da la argumentación jurídica y los fundamentos legales de la sentencia, en la cual se citarán los fundamentos legales aplicables y se motivará la aplicación de estos a los hechos controvertidos, valorando las pruebas, dando la justificación legal de dicha valoración, sea conforme a conciencia estrictamente conforme a la ley.

Y, por último, en los puntos resolutivos los cuales van a ser las conclusiones concretas y bien definidas que deduce el juzgador basándose en los argumentos y fundamentos jurídicos expuestos en los considerandos. En los puntos resolutivos es donde radica el acto de autoridad, pues es ahí donde se condensa la actividad jurisdiccional con efectos vinculatorios y obligatorios para las partes.

Por lo tanto y en apego al principio de congruencia que debe encontrarse en toda sentencia, los resultandos y los considerandos son el antecedente lógico y jurídico que desembocan, en una conclusión en la decisión jurisdiccional contenida en los puntos resolutivos.

La sentencia se puede ver como un gran silogismo jurídico, en el cual los resultandos serían la premisa mayor, donde se enuncian de manera general la

cuestión planteada; mientras que los considerandos harían la vez de premisa menor en este silogismo, donde se particulariza la norma general en relación con los hechos controvertidos; por lo tanto, los puntos resolutivos tendrán que ser la conclusión de este silogismo jurídico.

El acto jurisdiccional se condensa en los puntos resolutivos de la sentencia, de tal forma que los puntos resolutivos son la parte de la sentencia que debe tenerse en cuenta para conocer cuál fue la decisión del órgano jurisdiccional respecto a la litis controvertida, sin remoción expresa a los considerandos. Solo en el caso de los puntos resolutivos cuando estos sean oscuros o poco claros, habrá de remitirse a la parte considerativa de la sentencia con el fin de aclararlos, con estricto apego al principio de congruencia.

Las sentencias pueden ser de anulación, declarativas y de condena tratándose de la materia fiscal y la materia administrativa. Las sentencias declarativas no existen mucho problema en cuanto a su interpretación se refiere, pues el acto anulado deja de surtir efectos legales sin que se precise de procedimiento posterior de ejecución. En las sentencias de anulación, también se puede permitir una nueva actuación sobre el mismo caso a la autoridad, indicando en el sentido en que la autoridad debe de actuar. Por otra parte, las sentencias declarativas confirman la existencia de una pretensión de las partes en litigio; y las sentencias condenatorias, se explican por su propio nombre exigiendo el cumplimiento de una sanción.

Análisis de sentencias

Como hemos revisado en el capítulo anterior, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa TFJA emite una sentencia, resolución que de alguna forma impartirá justicia para el contribuyente y la autoridad, sin embargo, tales disposiciones no siempre son favorables para el contribuyente, podríamos decir que la mayor parte de las veces resulta hasta contrarias para el contribuyente.

En un análisis que realizamos a cien sentencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, correspondiente a la impugnación del recurso de

revocación, encontramos que las sentencias resolvían un 64% en favor de los contribuyentes, en contra de un 34% a favor de la Autoridad Fiscal, siendo en estas resoluciones en favor de la Autoridad fiscal la no total acreditación del hecho impugnado, el abogado que interponía el recurso no argumentaba lo suficiente como para que el acto impugnado fuera considerado como ilegal.

Por otro lado, las resoluciones en favor del contribuyente, de acuerdo a las sentencias revisadas, sí argumentaban de buena forma el hecho impugnado, haciendo uso de todos los medios pertinentes para la impugnación del hecho en controversia, en estos casos los abogados fundaban y motivaban de buena forma su recurso, por lo que le concedían sentencia a favor.

Con lo anterior queda claro que los medios de defensa ordinarios en materia fiscal son efectivos, cuando son bien empleados, en el fondo y en la forma, cuando la legislación así lo determina, queda también claro la importancia del poder judicial como contrapeso a las decisiones del poder ejecutivo y legislativo, cuando estos determinan o crean una nueva contribución, cuando ésta afecta los intereses del contribuyente y ha sido realizada de mala forma.

Queda también claro que como contribuyentes nuestro derecho a la recibir justicia se cumple de alguna manera, aunque con un procedimiento que muchas veces puede resultar complicado, pero que al final nos puede otorgar la razón y justicia.

Conclusiones

Primera conclusión. Con este trabajo no pretendo cambiar la doctrina del Derecho en materia fiscal, la intención es la de explicar de una forma más simple a mis compañeros estudiantes de derecho y futuros abogados la estructura y medios de defensa que se tienen en contra de los actos del Estado; el Estado no es un ente omnipotente, se le puede combatir cuando sus actos sean considerados fuera del principio de seguridad jurídica o legalidad y exigir como contribuyentes un cobro justo y apegado a derecho.

Segunda. Todos somos contribuyentes, con situaciones y clases diferentes, pero todos debemos mantener el funcionamiento del Estado; de todo lo que nos genera un ingreso debemos aportar una parte a los gastos del Estado para poder así vivir en una sociedad donde tengamos acceso a seguridad, salud, educación, transporte y demás servicios que un solo contribuyente no puede costear por sí mismo.

Pero es Estado no puede exigir el pago de esas contribuciones solo por el hecho de ser el Estado como una decisión discrecional, para que se pueda tener como legal, la contribución tiene que ser creada en base a la ciencia del Derecho, apegada a la legalidad y sobre todo respetando las capacidades del contribuyente a quien va dirigida dicha contribución.

El cobro de las contribuciones genera dos partes, primero al contribuyente y segundo al Estado, lo que nos lleva a que cuando se genere un conflicto entre ambas partes, ambos tendrán derechos y obligaciones, situación en la que el contribuyente la mayoría de las veces no hace valer sus derechos que tiene a su disposición, dejando que el Estado imponga y cobre la contribución como mejor le convenga.

Tercera. El Derecho Fiscal como parte de la ciencia del Derecho, es de gran importancia para la vida social de México, porque no se puede entender una sociedad, un Estado; un país sin ingresos sin dinero llanamente dicho, sin

embargo pareciera ser que a la mayoría de los contribuyentes no les importara ya que de alguna manera no es una situación con la que se viva a diario; me explico, tomando como ejemplo la materia penal cualquier contribuyente puede ser víctima o cometer algún delito, por la simple situación de vivir, ya sea que nos encontremos de un lado, como víctima, o del otro como agresor tratamos de combatir ese delito o de defendernos de él, situación que modificara el actuar de nuestra vida diaria, por lo que consideraremos dicha situación como importante y factible haciendo o dando al Derecho Penal en esta caso importancia, lo mismo sucede con otras materias como la civil, familiar y laboral al sentir que invaden nuestra esfera jurídica de la vida diaria, consideramos que son importantes, situación que no sucede así con el cobro de contribuciones.

La mayoría de los contribuyentes consideran que la materia Fiscal es solo para los grandes contribuyentes, los grandes empresarios y solo ellos deberían de estar pendientes de las reformas, adiciones, modificaciones y demás situaciones relacionadas con la materia fiscal, pareciera que eso de alguna forma a un contribuyente normal, no le afectara ni le beneficiara; cuando de esa situación depende el funcionamiento del país su desarrollo como nación y sociedad, además de que sí está presente en la vida diaria de los contribuyentes.

Fuentes de consulta

Bibliografía

Acosta Romero, Miguel. *Teoría General del Derecho Administrativo: primer curso*, México, Ed. Porrúa, 2004.

Álvarez Alcalá, Alil. *Lecciones de derecho fiscal*, 2ªed., México, Ed. Oxford, 2015.

Armenta Hernández, Gonzalo. *Tratado Teórico Práctico de los Recursos Administrativos*, México, Ed. Porrúa, 2001.

Arriola Vizcaíno, Adolfo. *Derecho Fiscal*, México, Ed. Themis, 2008.

Bravo Arteaga, Juan Rafael. *Nociones Fundamentales de Derecho Tributario*, México, Ed. Legis de México, 2008.

Burgoa Toledo, Carlos Alberto. *Cómo Elegir el Medio de Defensa Fiscal más adecuado*, México, Ed. Gasca Sicco. 2005.

Cárdenas Elizondo, Francisco. *Introducción al Estudio del Derecho Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 1999.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Amparo en Materia Fiscal*, México, Ed. Oxford, 2009.

Carrasco Iriarte, Hugo. *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Ed. Harla, 2010.

Curiel Villaseñor, Omar. *Principios Tributarios, Fundamentos Constitucionales de la Obligación Fiscal Expuestos en Forma Didáctica*. México, Ed. Línea Universitaria, 2004.

Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto. *Principios de Derecho Tributario*, México, Ed. Limusa Noriega Editores, 2009.

Esquerra, Sergio, *Trampas Procesales en el Juicio Fiscal*, Revista el Mundo del Abogado, núm. 218, junio 2017. 50-54

Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Ed. Porrúa, 20004.

González Pérez, Jesús. *Derecho Procesal Administrativo Federal*, México, Ed. Porrúa-UNAM, 2007.

Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, México, Ed. Thompson, 2002.

Kaye, Dionisio. *Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo*, México, Ed. Themis, 2009.

Mabarak Cerecedo, Doricela. *Derecho Fiscal Aplicado*, México, Ed. Mc Graw-Hill, 2008.

Martínez Bazavilvazo, Alejandro, *Acuerdos Conclusivos ante la PRODECON. Guía para ejercer este derecho*, Revista Practica Fiscal, núm. 720. Mayo de 2014.1-8

Martínez Bazavilvazo, Alejandro, *Recurso de Revocación Exclusivo de Fondo. Conozca las disposiciones que lo regulan*, Revista Practica Fiscal, núm. 830. Agosto de 2017. 1-7.

Nava Negrete, Alfonso. *Derecho Administrativo Mexicano*, México, Ed. Fondo de Cultura Económica, 2007.

Orellana Wiarco, Octavio Alberto. *Derecho Procesal Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2007.

Ortega Carreón, Carlos Alberto. *Derecho Procesal Fiscal*, México, Ed. Porrúa, 2009.

Paz López, Alejandro. *El Recurso de Revocación en Materia Fiscal*, México, Ed. Isef, 2009.

Sánchez Gómez, Narciso. *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Ed. Porrúa, 2009.

Sánchez Miranda, Arnulfo. *Aplicación Práctica del Código Fiscal 2017. Derecho Fiscal 1*. Ediciones Fiscales ISEF. México. 2017.

Uribe Guerrero, Edson. “Acuerdos Conclusivos”, *Revista Foro Jurídico*, núm. 149. Febrero de 2016. 36-40.