

II.- LA CONSULTA FISCAL.

1.- Resoluciones fiscales. Generalidades.

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

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

a) Constar por escrito.

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

b) Señalar la autoridad que lo emite.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

..."

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

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

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

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

A) Atributos de las resoluciones fiscales.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

⁷⁶ Ibidem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

◆ Legalidad versus seguridad jurídica.

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

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

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

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

Señala Dionisio J. Kaye que:⁷⁸

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

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

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

...

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

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

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

...“

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

C) Juicio de lesividad.

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

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

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

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

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

... “

“ Artículo 11.-

... .

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

...“

“ Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

I.- Reconocer la validez de la resolución impugnada.

II.- Declarar la nulidad de la resolución impugnada.

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

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

...“

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

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

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

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

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

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

“ Artículo 207.- . . .

. . .

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

... “

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

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

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

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

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

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

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

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

Dionisio J. Kaye define así esta figura jurídica:⁹⁰

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

F) Positiva ficta.

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

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

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

2.- La consulta en materia fiscal.

A) Concepto y fundamento constitucional.

La acepción común de consulta se constriñe a lo siguiente:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El fundamento constitucional de esta institución se encuentra sin duda en el artículo 8º de la Carta Fundamental, el que prescribe el derecho a recibir respuesta de las autoridades a una petición determinada. Esto es, lo que el citado precepto tutela no es el derecho a elevar una solicitud, sino a tener puntual contestación a su planteamiento.

²⁰⁰ Tesis III-PSR-II-71, pronunciada por la Segunda Sala Regional Metropolitana, consultable en la R.T.F.F., Tercera Época, Año VIII. No. 85. Enero 1995, página 23.

²⁰¹ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág. 135.

²⁰² Reyes Altamirano, Rigoberto. DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES. México: Tax, pág. 210.

Así, los requisitos constitucionales para que opere la obligación de la autoridad se encuentran básicamente: a) Constar por escrito; y que tanto el contenido sustancial como la manera en que se formula sea pacífica y respetuosa.

Además de la congruencia que debe regir la respuesta de las autoridades, se impone darla a conocer al particular solicitante en un plazo no mayor de cuatro meses, como lo ha interpretado nuestra máximo tribunal.

La definición legal de la consulta se destaca del dispositivo jurídico que lo contiene, es decir, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación:

“ Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas formulen los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

... “

Del precepto en cuestión, se desprende como conceptualización la petición individual de un parecer hecha por el interesado a la autoridad fiscal respecto de casos verídicos y determinados relacionados con la materia fiscal.

Sin embargo, un elemento competencial establecido en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, completa la definición legal, en tanto precisa el ámbito de actuación de la resolución. Dice así el artículo 26 del citado Reglamento:

“ Artículo 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

... “

IX.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes que presenten respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones, que no sean competencia de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

... “

Así, la aplicación de las disposiciones fiscales corresponde eminentemente al campo de competencia de las autoridades administrativas, por lo que, al especificarse claramente tal división de atribuciones, inserta el elemento fundamental que circunscribe la respuesta de la autoridad a la consulta planteada justamente en el ámbito de aplicación que les compete.

En ese sentido, la consulta fiscal resulta ser la solicitud de carácter individual con el objeto de obtener un parecer, hecha por el interesado a la autoridad hacendaria respecto de la aplicación de las disposiciones fiscales a casos verídicos y determinados relacionados con la materia fiscal.

El procedimiento a seguir tratándose de la formulación de las consultas se encuentra circunscrito por una serie de disposiciones aparte del numeral 34 del Código Tributario. Las condiciones para ello son reguladas por los artículos 18 y 18-A del citado ordenamiento.

Así, se puede hablar de requisitos formales para la formulación, adicionales y de fondo. En los párrafos subsecuentes se aludirá a cada uno de ellos.

B) Requisitos formales (artículo 18 del Código Fiscal de la Federación).

a) Promoción firmada por el interesado o por el autorizado legalmente.

b) Señalar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado a Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le corresponda en dicho registro.

c) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

d) Señalar el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para ello.

e) Cumplir el requerimiento de la autoridad en un plazo de diez días para subsanar alguno de los requisitos señalados anteriormente o los adicionales que más adelante se indicarán, cuando haya sido omitido por el promovente, so pena de tenerse por no presentada la promoción.

C) Requisitos adicionales (artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación).

En tratándose de solicitudes elevadas a las autoridad que tengan por contenido consultas en materia fiscal o solicitudes de autorización cuyo objeto sea obtener un régimen distinto al regulado en las disposiciones fiscales, se deberán satisfacer, en adición a los requisitos antes referidos, los siguientes:

a) Señalar los números telefónicos del contribuyente, y en su caso, de las personas que ostenten la representación legal o hayan sido autorizados para oír y recibir notificaciones.

b) Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

c) La descripción de las actividades a las que se dedica el interesado.

d) Indicar el monto de la operación u operaciones u objeto de la promoción.

e) Señalar todos los hechos y circunstancias relacionadas con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

f) Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.

g) Indicar si los hechos y circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución.

h) Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las Entidades Federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los períodos y las contribuciones objeto de la revisión.

D) Requisitos de fondo (artículo 34 del Código Fiscal de la Federación).

Son tal vez los aspectos a que se refiere el artículo 34 del Código Tributario los que presentan mayor problemática. Al efecto, trataremos de dar un esbozo de los conceptos que en dicha disposición se contienen:

a) Debe ser hecha por escrito.

El requisito de formular una consulta por escrito, deriva de la necesidad de que a la misma recaiga una respuesta también hecha por escrito, atento al contenido del artículo 8° Constitucional.

Por ende, bajo ese marco, se priva de cualquier efecto legal a la contestación que de manera verbal se de a un cuestionamiento del interesado. Ello se encuentra acorde con un principio de seguridad jurídica, puesto que respetada la máxima constitucional, la ley no hace sino regular el ámbito de aplicación los derechos que obtiene el peticionante.

b) Debe estar referidas a situaciones reales y concretas.

Este requisito con frecuencia presenta una seria dificultad, en tanto que requiere la comprobación plena de la existencia de dos condiciones de la situación planteada, a saber, real y concreta.

El Diccionario Enciclopédico Larousse, define así tales vocablos:

“ REAL.- Que tiene existencia verdadera . . . ²⁰³

“ CONCRETO.- Determinado, preciso // Real, positivo, específico . . . ²⁰⁴

Conforme a las acepciones en cuestión, la situación planteada a las autoridades cumplirá con las condiciones apuntadas si la misma tiene existencia en la realidad, es decir, si se puede apreciar objetivamente. Y así mismo, será concreta, en tanto se pueda identificar de otras diversas.

²⁰³ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. Op. Cit., pág. 728.

²⁰⁴ Ibidem, pág. 194.

Evidentemente, es indispensable la demostración de que las circunstancias que se someten a la consideración de la autoridad hacendaria satisfacen los requisitos a que nos referimos, a través de los documentos idóneos que permitan percibir su tangibilidad.

c) Formuladas por los interesados de manera individual.

Las promociones que tengan como propósito consultar a las autoridades respecto a la aplicación de las disposiciones fiscales a un caso real y concreto, requieren ser formuladas de manera individual, esto es, el derecho que se pretende obtener con la ratificación de un determinado criterio que es propuesto a la autoridad sólo puede beneficiar a un sólo individuo.

En mi opinión, ello concuerda con uno de los principios básicos de toda resolución favorable, ya sea judicial o administrativa, esto es, beneficiar sólo al que lo solicita.

d) De ser favorable, derivarán derechos para el particular.

La respuesta favorable de la autoridad hacendaria implica la aceptación respecto a que el solicitante se ha colocado en los supuestos legales que invoca en su favor. Esto es, la existencia de un determinado derecho contenido en las disposiciones jurídicas en las que el contribuyente apoya su petición.

Tal actuación de la autoridad corresponde a la aplicación de los preceptos legales en que sustenta su determinación, lo que no sucede, en mi concepto, en el caso de que la resolución relativa sea negativa o condicionada a la colocación en la hipótesis señalada por el interesado.

De cualquier forma, debe tenerse en cuenta la jurisprudencia del Poder Judicial al respecto, condensada en los siguientes criterios:

LEYES. AMPARO CONTRA. CONTESTACIÓN A UNA CONSULTA. SI CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN.- El hecho de que la contestación a la consulta planteada por la quejosa a un administrador fiscal regional no haya determinado un crédito fiscal, no significa que no constituya un acto de aplicación de la ley reclamada, si la autoridad se basó expresamente en el artículo 27, fracción I, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, para hacer saber a la empresa quejosa que las cuotas que paga al Instituto Mexicano del Seguro Social no son deducibles de sus ingresos acumulables para determinar el impuesto sobre la renta que debe cubrir; por lo que, al haberse fundado el acto reclamado en dicha ley, es obvio que sí constituye un acto de aplicación de la propia ley, sin que, por lo tanto, sea necesario que la queja deba esperar

a que se le finque un crédito fiscal para estar legitimada para impugnar el ordenamiento legal aplicado.²⁰⁵

Amparo en revisión 8279/81. Cementos Pórtland Nacional, S.A. de C.V. 12 de junio de 1984. Unanimidad de 20 votos. Ponente: María Salmorán de Tamayo.

CONSULTA. EL DESAHOGO DE UNA, POR LAS ADMINISTRACIONES FISCALES FEDERALES CONSTITUYE ACTO DE APLICACIÓN DE LA LEY EN QUE SE FUNDA.- La fracción XIX del artículo 111 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público otorga facultades a las Administraciones Fiscales Federales, para resolver las consultas que les formulen los particulares. Por consiguiente, el oficio por medio del cual la Administración Fiscal Federal, desahoga una consulta y concluye que el quejoso se encuentra dentro de la hipótesis legal que prevé el precepto impugnado en el juicio de amparo, constituye acto de aplicación de dicha norma. Luego entonces es suficiente la presentación del oficio que responde a la consulta para tener por acreditado el acto de aplicación y el interés jurídico para reclamar la resolución y ley aplicada.²⁰⁶

Amparo en revisión 318/92. Hules y plásticos de Monterrey, S.A. de C.V. 5 de julio de 1993. Cinco votos. Amparo en revisión 887/93. Peques, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 981/93. Bambi Mar Zapatería, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1084/93. Corporativo del Río, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. Amparo en revisión 1036/93. Industrias Excelmo, S.A. de C.V. 15 de octubre de 1993. Unanimidad de cuatro votos. NOTA: Tesis 2ª./j.23/93, Gaceta número 72, pág. 22, véase ejecutoria en el Semanario Judicial de la Federación, Tomo XII-Diciembre, pág. 96.

Es el artículo 36-Bis del Código Fiscal Federal, el dispositivo que regula los efectos de aquéllas resoluciones que concedan un régimen especial, entendido éste como un conjunto de reglas que norman determinado proceder, de acuerdo con la siguiente definición:

“régimen.- Conjunto de leyes o reglas, sistema.”²⁰⁷

²⁰⁵ Tesis pronunciada por el Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Época, 181-186-Primera Parte, pág. 125.

²⁰⁶ Tesis 93, emitida por la Segunda Sala, consultable en el Apéndice de 1995 al Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo I, Parte SCJN, pág. 104.

²⁰⁷ DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. Op. Cit., pág. 737.

Entonces, al modificarse uno de los elementos del régimen estatuido por la ley, ya sea por así determinarlo la propia autoridad o en el caso de que cumplimente una resolución jurisdiccional que le obligue a la aplicación de una disposición en determinado sentido, con la consecuencia de variar uno de los componentes del grupo normativo aplicable al solicitante.

Dicho precepto dispone que en tal caso, la resolución correspondiente surtirá sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando solicitándose se conceda dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Algunos autores han sugerido al idea de que el contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, y en régimen jurídico aplicable a las solicitudes de consultas rebasan lo establecido por el artículo 8° Constitucional y en ese sentido es contrario a nuestra CartaMagna.

Para ello, señalan que aquél dispositivo impone mayores obligaciones para el solicitante que las que exige el precepto constitucional. Conviene entonces recordar lo que expresamente dispone el numeral en cuestión:

8°.- Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que se formule por escrito y respetuosamente pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

En mi opinión, la estimación es infundada, puesto que lo que el numeral 34 del Código Fiscal Federal, no hace otra cosa que dar congruencia y armonizar la resolución a emitir con el orden jurídico, pues sale de cualquier lógica que una petición formulada a la autoridad no pueda estar sujeta a determinadas reglas a fin de asegurar al interesado un parámetro determinado para su solicitud y la actuación administrativa.

Dicho en otras palabras, el artículo 8° Constitucional no dispone regla alguna respecto al ejercicio del derecho de petición, que no sea el que sea hecha de manera pacífica y respetuosa y ejercitada por ciudadanos mexicanos.

Más el desarrollo de tal derecho y su resultado, es decir, el acuerdo escrito que debe recaer a la solicitud, necesariamente debe guardar concordancia con las normas vigentes y beneficiar únicamente al peticionante, principios ellos reconocidos por la ley mexicana.

Es entonces que el régimen jurídico de la consulta claramente recoge tales premisas, por lo que el aparente exceso que algunos ven en ella no es más que la síntesis armónica de las reglas básicas en la materia.

e) No deben tener por objeto la interpretación o aplicación directa de la Constitución.

Para el ejercicio de 2004, se introduce la prohibición de dar respuesta a planteamientos que versen sobre la inconstitucionalidad de dispositivos fiscales.

Lo anterior intenta, creo, dotar de seguridad jurídica a la figura de la consulta, al tajantemente impedir cualquier pronunciamiento en relación con un precepto constitucional, a fin de dejar en manos del poder Judicial de la Federación el ejercicio de sus facultades en esa materia.

Sin embargo, me parece que el precepto excede el límite constitucional que establece el numeral 8° de la Carta Magna, al señalar que no procede en estos casos la negativa ficta a que se refiere el numeral 37 del propio Código Tributario.

Es decir, no obstante el contenido del dispositivo, la autoridad fiscal se encuentra obligada por disposición de la Carta Fundamental a dar contestación al particular solicitante en breve término.

E) Competencia.

Corresponde a la Administración General Jurídica, dependencia del Servicio de Administración Tributaria y a la Administración General de Grandes Contribuyentes, y a las Administraciones Locales Jurídicas que dependen de aquéllas, la resolución a las solicitudes de autorización y de régimen que formulen los contribuyentes dentro del ámbito de su competencia.

Ello, con apoyo en los artículos 17, 26 y 28 del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, que señalan:

“ Artículo 17.- Corresponde a la Administración general de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el Apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el Apartado B de este mismo artículo.

...

XLVI.- Resolver las consultas o solicitudes de autorización o de determinación del régimen fiscal que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, así como recibir los avisos o las solicitudes de resolución particular relativas a exportaciones de bienes a jurisdicciones consideradas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta como de baja imposición fiscal, en los términos establecidos por la Ley del impuesto Especial Sobre Producción y Servicios.

...

LIV.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras en las materias de su competencia, así como las solicitudes de respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones.

...“

“ Artículo 26.- Compete a la Administración General Jurídica:

...

IX.- Resolver las consultas que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y aduaneras, así como las solicitudes que presenten respecto a las autorizaciones previstas en dichas disposiciones, que no sean competencia de otras unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.

... “

“ Artículo 28.- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades siguientes:

...

II.- Las señaladas en las fracciones . . . IX del artículo 26 de este Reglamento.

... “

A las resoluciones que deban recaer a las consultas o solicitudes formuladas por los contribuyentes, deben observarse en todo caso, los requisitos de forma, adicionales y de fondo antes precisados, así como los relativos a la valoración de las pruebas, aunque de modo menos formal.

IV.- La aplicación de la ley por la Administración Pública.

1.- Fuentes de derecho tributario.

La generalidad de los autores determinan como fuentes del derecho a la ley, la costumbre, los usos, la jurisprudencia y la doctrina. Sin embargo, tratándose de la materia fiscal, tales consideraciones sufren evidentemente algunas variantes que particularizan esta rama del derecho.

Lo anterior no significa a mi modo de ver, que dicha disciplina constituya un apartado autónomo del derecho, sino que evidentemente se ubica dentro del campo del derecho financiero, que a su vez, forma parte del derecho administrativo.

Empero, sí es posible distinguir que el conjunto de normas que conforman la parte del derecho que nos ocupa, retoman las instituciones de derecho común y reformula su concepción para efectos fiscales, al punto de conformar un cuerpo legal diametralmente distinto e inclusive, opuesto en muchas ocasiones a las figuras tradicionales bajo las cuales se lleva a cabo la actividad mercantil normalmente.

Dionisio J. Kaye,²⁰⁸ señala al respecto:

. . . “ cabe recordar que hoy en día, el Código Fiscal de la Federación establece y regula una serie de instituciones que están primariamente fuera de la competencia de su ámbito material y personal de validez; en efecto, es el Código Fiscal de la Federación donde por primera vez se introdujeron los conceptos de arrendamiento financiero, enajenación de bienes, domicilio, etc., que no estaban regulados en alguna ley o donde se vino a establecer un concepto fiscal, similar o no, para ciertas instituciones ya reguladas por otras leyes. A partir de 1990, las sociedades y asociaciones civiles tributan el Impuesto Sobre la Renta y al Valor Agregado como antes lo hacían las personas morales que realizaran actividades empresariales. No siendo lo anterior suficiente, vemos cómo a partir de 1990, la fracción IV, del artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, viene a establecer que será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien realice dos o más actos relacionados entre ellos, con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, en este caso, quiere decir que el engaño o aprovechamiento de error dejan de ser elementos para la determinación o tipificación del delito y llamarle defraudación fiscal, queda sancionada esta conducta con las mismas penas. Obvio resulta suponer que este nuevo delito tiene como propósito castigar la evasión o elusión del pago de contribuciones que resulten como consecuencia de la aplicación de otras leyes. Lo preocupante no es en sí su existencia, sino el constatar que a partir de 1990, lo que para

²⁰⁸ Kaye, Dionisio J. Op. Cit., pág 23.

ciertas leyes puede considerarse como una actitud lícita por parte de los particulares, en materia fiscal se torna como una conducta delictiva . . . “

Ante ello, podemos señalar que la fuente primordial del derecho tributario lo constituye la norma emanada del Poder Legislativo. Empero, previo a un análisis somero, se impone señalar algunos aspectos de su fuente preeminente: la constitución.

Dice al respecto Jiménez González²⁰⁹: “ hacer referencia a la Constitución como una fuente del Derecho constituye una obviedad y de paso una afirmación imprecisa. La constitución, dado el valor que tiene dentro de nuestro ordenamiento jurídico, no es sólo una de las fuentes del Derecho, sino la fuente por excelencia del orden jurídico y por lo tanto la fuente de las fuentes del derecho.”

En efecto, es la Carta Magna la que estatuye el sistema de que habrá de valerse el orden jurídico creado a su sombra y el valor que tendrá en la organización social y económica del Estado. Gracias a ella, las demás fuentes, tratados, reglamentos, principios generales del derecho logran plena existencia.

Andreozzi²¹⁰ precisa acerca de las fuentes constitucionales “se presentan desde el momento en que la colectividad se ha dado su Carta Constitucional, el ordenamiento jurídico máximo del cual se derivan todas las leyes consideradas como secundarias, con respecto a ella, entre las que se encuentran las impositivas”.

En ese sentido, resulta claro que es la Carta Fundamental fuente primaria del abanico legal en que se inserta el derecho tributario y a ella debe subordinación, aspecto que se verá más adelante.

Así, en su artículo 31, fracción IV, nuestra Constitución expresa que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Igualmente, en sus artículos 65, fracción II y 73, fracción VII, la propia Carta Magna establece que durante el período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Los reglamentos encuentran su justificación constitucional en el numeral 89, fracción I, de la Constitución; mientras que los principios generales del derecho lo hayan a su vez en el diverso 14 de la propia Carta Magna.

Pero es el artículo 133, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el que establece el principio de la supremacía de la constitución frente al resto de los elementos del ordenamiento jurídico, que únicamente por su relación frente a aquélla tienen la relevancia y eficacia jurídica.

²⁰⁹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 138.

²¹⁰ Andreozzi, citado por Margain Manaoutou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª. Ed. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 47.

Tales disposiciones constitucionales llevan sin duda a la conclusión de que en la materia que nos ocupa, es la constitución la fuente primaria de la que emana el ordenamiento jurídico fiscal, y luego, de forma por demás prominente, la ley tributaria la que desarrolla todo el sistema de obligaciones y derechos a que se habrán de sujetar los contribuyentes y el propio Fisco Federal y locales.

2.- Leyes y disposiciones fiscales.

Es la ley una de las fuentes del derecho con mayor predominancia en el sistema de elementos que componen el ordenamiento jurídico mexicano, derivado de la tradición románica heredada por los conquistadores.

“Las leyes son normas jurídicas producidas por el Estado en ejercicio justo de una potestad construida ad hoc para producir tales productos normativos”.²¹¹

El poder del Estado para producir tales normas constituye la potestad legislativa, conferido a un órgano determinado del propio estado, que tiene como función justamente dar origen a tales normas con el rango especial de ley, tal entidad se denomina generalmente Congreso o Parlamento.

Extraordinariamente, vale decir, puede corresponder de manera temporal o circunscrita a hipótesis específicas, la producción de normas de carácter general y abstracto al Titular del Poder Ejecutivo.

Se atribuye a la ley características tales como lo son, generalidad, carácter vinculante, coercibilidad. En cuanto a la primer nota, esto significa que el destinatario de la norma no es específico, sino un universo de sujetos que quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa. El carácter vinculante se encuentra constituido por la producción de efectos jurídicos de carácter ineludible que implican soportar las cargas a que se refiere la norma jurídica. Así mismo, su coercibilidad se haya en la posibilidad implícita de hacerse efectiva aún mediante la fuerza del Estado.

Es interesante señalar las características que Andreozzi,²¹² señala a propósito de las características de la ley tributaria:

- 1) Es una ley que impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado.
- 2) La ley tributaria tiene eficacia específica propia.
- 3) Tiene un poder de ejercicio inmediato, dejando a salvo los derechos del obligado para discutir su constitucionalidad.

Debe señalarse que bajo el principio de reserva de ley, esto es, de la exigencia en cuanto a que únicamente a través de ley votada, aprobada y expedida por el órgano del Estado que tiene conferida específicamente la potestad legislativa, pueda obligarse al gobernado el pago de contribuciones con la finalidad de soportar las cargas financieras que implican la satisfacción de las necesidades públicas.

²¹¹ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 141.

²¹² Andreozzi, citado por Margain Manaoutou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICNO. 5ª. Ed. México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979, pág. 153.

Este principio se erige a su vez como una salvaguarda a los intereses de los particulares, pues nadie que no sea el legislador ordinario puede en consecuencia, llamar a contribuir a los gastos públicos. Es entonces que se afirma que tal facultad constituye un monopolio a favor del órgano productor de las leyes, y en virtud de tal garantía, ningún administrado puede ser constreñido al cumplimiento de una carga tributaria o fiscal que no se encuentre contenida dentro de una ley en sentido material y formal.

Ahora bien, del principio en cuestión se desprenden diversas modalidades, que genéricamente se deducen en la reserva absoluta y reserva relativa de ley. Bajo la primera modalidad, se dice que opera cuando un determinado sector de la vida económica no puede ser regulado sino a través de normas que tengan el rango de ley. Es decir, en tal área las normas reglamentarias no tiene aplicación ni operación alguna al no ser susceptibles, por disposición constitucional o legal, de producir ningún efecto.

En cambio, la reserva de ley en forma relativa rige un determinado sector si para determinados campos del mismo se dispone su regulación mediante ley, mientras que otros, pueden en todo caso, ser normados mediante normas de distinta categoría a la de la ley.

El principio de que hablamos se haya consagrado en nuestra Carta Magna en los numerales 31, fracción IV, 73, fracción VIII, que señalan literalmente:

“ Artículo 31.- Son obligaciones de los mexicanos:

...

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

... “

“ Artículo 73.- El Congreso tiene facultad para:

...

VII.- Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

... “

Los dispositivos en comento establecen tajantemente:

1) La consagración del principio de reserva de ley formal y material en la materia tributaria, conforme al él sólo a través de un acto de naturaleza legislativa es posible imponer cargas a título de tributo. La obligación de contribuir únicamente es posible de soportar en los términos establecidos por las leyes. Es por ello que los elementos que sirven para individualizar y fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria deberán en consecuencia estar previstos en la ley.

2) La creación del tributo y sus componentes debe provenir del legislador. Por ende, la exigencia de seguridad jurídica implica la necesidad de que se señale expresamente en los actos de molestia sean expedidos con base en la ley, sin que quede al arbitrio de la administración tributaria fijar los términos, supuestos, cuantía y demás modalidades del tributo.

formal: Jiménez González,²¹³ señala los caracteres que deberá contener la ley

“ . . .

1.- Elemento objetivo del hecho generador. En forma tasada y agotadora el elenco de los supuestos que, por ser reveladores de capacidad contributiva, producen el surgimiento de cada una de las obligaciones singulares de contribuir, por ejemplo: l percepción de ingresos por salarios, por honorarios, por dividendos, etc. Dato que constituye el elemento objetivo o material de cada hecho generador de obligación tributaria particular.

2.- Sujetos deudores. Los sujetos sobre los que en cada caso recaerá la condición, bien de contribuyentes o de deudores tributarios con cualquier carácter. Nadie podrá ser llamado a soportar una carga tributaria si no es que su condición de obligado le viene impuesta por la ley.

3.- Contexto espacial y temporal del elemento objetivo. La determinación legal de las circunstancias espaciales y temporales que contextualizan al elemento objetivo resultan indispensables, pues sólo dándose ellas el hecho generador de una obligación tributaria se actualiza, no siendo por tanto suficiente para ello la realización del elemento objetivo, dado que éste sólo es una pieza dentro del entramado de tal hecho y para que el mismo se configure requiere concurrir la totalidad de sus elementos. Por ejemplo, de nada sirve de cara al surgimiento de una obligación tributaria a título del Impuesto Sobre la Renta, que alguien perciba ingresos por honorarios si los mismos son percibidos en el extranjero y por un o residente en México o bien que se refieran a un ejercicio fiscal en que tal percepción de ingreso no tenía el rango de elemento material de un hecho generador.

4.- Base gravable. Para estar en condiciones de fijar en cada caso el monto de la deuda tributaria es preciso saber qué proporción del elemento objetivo se tomará en consideración para ello, de no precisarse tal elemento no podría arribarse al conocimiento del monto del débito tributario y por ende n se estaría en aptitud de valorar si la carga a soportar responde a las exigencias de proporcionalidad y equidad. Por ello la previsión legal de tal elemento se torna en indispensable para acatar el imperativo constitucional. Por ejemplo, en materia del impuesto sobre la renta de las personas físicas es preciso que el legislador y sólo él establezca sobre qué nivel de inexplicación del régimen de exoneraciones, deducciones o reducciones, etc. Sólo a partir de ellas es que podrá valorarse

²¹³ Jiménez González, Antonio. Op.Cit. pág. 157.

si tal carga responde a exigencias de proporcionalidad y equidad.

De remitirse a una norma sin rango de ley, por ejemplo: un reglamento, la configuración del régimen de reducciones, exoneraciones, etc., se estaría contraviniendo el mandato constitucional pues en tal caso la fijación del quantum del débito tributario se habrá llevado a cabo no en su totalidad de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

5.- Tasa o alícuota. La fijación precisa de la alícuota es cometido incuestionable del legislador, no bastando con la fijación de máximos no excedibles.

6.- Época de pago. La fijación de tal elemento deberá ser de exclusivo cometido del legislador.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación así lo ha resuelto, reconociendo en el principio de reserva formal de ley en materia tributaria su carácter de reserva relativa y rígida.

Es preciso señalar algunos de los aspectos más importantes de la creación de las leyes:

1) Iniciativa de ley. En términos del artículo 71 de la Constitución General de la República, el derecho de iniciar leyes o decretos en materia tributaria compete a:

- a) Al Presidente de la República,
- b) A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión,
- c) A las Legislaturas de los Estados

El artículo 72 de nuestra Carta Magna dispone que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualquiera de ellas; excepto los preceptos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.

2) Discusión y aprobación de la Ley. Como se indicó, conforme al artículo 72 de la Constitución, todo proyecto de ley en materia de contribuciones, deberá presentarse en primer lugar ante la Cámara de Diputados o Cámara de Origen como también se le llama; si es aprobada, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores, también conocida como Cámara revisora, para conocer en segundo término. Aprobada por esta Cámara, se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer a dicho proyecto, lo mande publicar de inmediato a fin de que entre en vigor.

Cuando sea el caso que el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo en uso de su derecho de veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Aprobado el decreto por una mayoría de dos terceras partes de los votos totales, pasará nuevamente a la Cámara revisora, en donde, si es aprobada por igual número de votos, será enviado al ejecutivo para su promulgación. En este evento, no obstante que el Ejecutivo se negara a esto último, ya no puede oponerse.

3) Refrendo de la Ley. El Presidente de la República debe estar asistido, al promulgar las leyes, del Secretario de Estado o Jefe de Departamento Administrativo al que corresponda el negocio. En ese sentido, el artículo 92 Constitucional establece que “ todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario del Despacho del ramo a que el asunto corresponda y sin ese requisito no serán obedecidos”.

Si bien, el precepto en cuestión no menciona expresamente a las leyes, debe tenerse en cuenta que al ser la promulgación la orden del Presidente de la República para que la ley sea obedecida, es claro entonces que aún las leyes se encuentran comprendidas dentro de este precepto.

Así, “la asistencia de los Secretarios de Estado al acto en que el Presidente de la República promulga las leyes, o dicta acuerdos u órdenes para que tengan exacta observancia, se denomina refrendo”.²¹⁴

4) Promulgación de la Ley. La promulgación “es el acto en que el Presidente de la República aprueba el proyecto de ley elaborado en el Congreso y ordena su ejecución”.²¹⁵

Como se señaló a propósito del apartado de Discusión y aprobación de la Ley, el Presidente no está obligado a promulgar de inmediato todos los proyectos que le remita el Congreso, puesto que el artículo 72 de la Constitución lo faculta para aprobarlo o desecharlo. Existirá aprobación expresa en el caso de que el Presidente lo aprueba y lo promulga. En cambio, habrá aprobación tácita cuando de acuerdo con el artículo b) del citado artículo no lo devuelve, dentro del plazo de diez días a la Cámara de Origen, con las observaciones correspondientes.

5) Publicación de la Ley. El artículo 89, fracción I, de la Carta Magna dispone que el Presidente de la República debe publicar las leyes. El efecto de este acto es que el ordenamiento legal sea conocido. Para ello se requiere la impresión en el Diario Oficial de la Federación.

6) Vigencia de las leyes tributarias. La Constitución General de la República establece en su artículo 65, fracción II, que el Congreso, durante su período ordinario de sesiones, examinará discutirá y aprobará el presupuesto del año fiscal siguiente y decretará los impuestos necesarios para cubrirlo. Así, debe concluirse que la vigencia constitucional de la ley tributaria es de un año fiscal.

²¹⁴ Martínez López, Luis, Op. Cit., pág. 166.

²¹⁵ Ibidem, pág. 165.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la ley tributaria, en general, la legislación fiscal mexicana ha adoptado el sistema de vigencia instantánea, en oposición al sistema reconocido en Derecho Civil de vigencia sucesiva. Ello obedece sin duda alguna a la necesidad de adecuar las reformas a la ley a la realidad económica impetrante en un momento y época determinada, que de ser regulada a través de una vigencia sucesiva daría lugar a graves distorsiones o a que inclusive, los supuestos a los que se destinan podrían no estar presentes a la entrada en vigor de la ley en un territorio específico del país, amén de que la rapidez del sistema adoptado por la legislación fiscal permite la mayor eficacia que amerita la regulación de sucesos y fenómenos económicos.

7) Abrogación y derogación de las leyes. La abrogación de la ley quiere decir su anulación total, haciéndola desaparecer por completo, de tal forma que no puede aplicarse a hechos pasados ni a los que ocurran después. Significa la "abolición total de una ley, que puede ser expresa o formulada en virtud de un precepto contenido en otra posterior, es decir, resultante de la incompatibilidad que exista entre las disposiciones de la nueva ley y las de la anterior".²¹⁶

Derogación, en cambio, es " la privación parcial de la vigencia de una ley, que puede ser expresa (resultante de una disposición de la ley nueva) o tácita (derivada de la incompatibilidad entre el contenido de la nueva ley y el de la derogada)."²¹⁷

En ese sentido, la ley derogada debe aplicarse a situaciones acaecidas mientras estuvo vigente, e incluso, por su finalidad especial, pueden regir por un lapso posterior a su derogación, cuando la ley así lo disponga expresamente.

3.- Interpretación de las leyes fiscales.

Conforme señala el Diccionario de Derecho de Rafael de Pina y De Pina Larrañaga,²¹⁸ entendemos por interpretación del derecho "la actividad intelectual encaminada a investigar su verdadero sentido como el resultado de esta investigación".

La labor interpretativa no se reduce entonces meramente a los casos de oscuridad y ambigüedad de la ley, sino que va más allá al intentar descubrir la voluntad misma del ordenamiento como expresión de la voluntad del Estado.

Los métodos de interpretación corresponden a las herramientas idóneas para desentrañar el sentido y el valor de la ley, cuyo marco de referencia lo es la Teoría General del Derecho. Es importante entonces dar un breve repaso a tal metódica a fin de circunscribirlo luego a la interpretación de la ley fiscal.

A) Método gramatical. Este método alcanzó un gran esplendor en las escuelas de los glosadores y comentaristas, que hicieron su aparición hacia principios de la Edad Media, en que el derecho no tenía espacio autónomo, sino se encontraba englobado en la enseñanza de la gramática.

²¹⁶ De Pina y Larrañaga. DICCIONARIO DE DERECHO. 17 ed., México: Porrúa, pág. 18.

²¹⁷ Ibidem, pág. 242.

²¹⁸ Ibidem, pág. 308.

El objeto de su estudio lo constituyó el Digesto o Pandectas, en el cual Justiniano ordenó reunir las obras de los antiguos jurisconsultos, como consecuencia de su propósito de reconstruir y uniformar el antiguo Derecho Romano. Cabe recordar que a dicho emperador, coronado en el año 527 d.C., se debe la compilación de leyes romanas hasta entonces sueltas, jurisprudencias, constituciones, rescriptos y demás disposiciones legales que en su conjunto reciben el nombre de Corpus Juris Civilis, del cual forman parte la primer ordenanza citada. Igualmente, conformando dicha colección de disposiciones, Justiniano encargó componer una obra elemental, destinada a franquear la entrada a la ciencia, que contuviera los principios de las leyes o instituciones.

Señala Germán Cisneros Farías,²¹⁹ que Digesto o Pandectas deriva del verbo latino “digere” poner en orden”; y Pandectas, de la voz griega “pan dejomai” que se refiere a “contengo todo”.

El maestro Boloñés Irnerio y después los maestros de esa ciudad, desde la enseñanza de la gramática y como fuente unitaria un ejemplar del Corpus Juris Civilis, inició la interpretación literal de los manuscritos del Derecho romano, despertando tanto interés la jurisprudencia y temas jurídicos que hubo de fundarse la primera universidad del mundo en Bolonia. Mediante reglas lógicas obtenidas del Digesto, se iban haciendo interpolaciones o glosas marginales a cada una de las leyes del Digesto, a manera de máximas o brocardos, inducidos del texto mencionado, renunciando a toda opinión personal. Las reglas y los brocardos constituyeron una primera fórmula de interpretación gramatical de las leyes del Digesto.

Así entonces, el método gramatical consiste básicamente en desentrañar el significado de las palabras a través de las cuales se manifiesta la voluntad del legislador. En éste método se considera a la ley como una serie de vocablos mismos a los que somete a análisis en los términos de las reglas gramaticales.

B) Método exegético. Se puede decir que los glosadores y comentaristas son los principales antecedentes de la escuela de la exégesis, más el primer intento en la historia moderna por codificar las leyes civiles aisladas se da en Francia con la promulgación del Código de Napoleón en 1804. Dicha codificación se extendió con rapidez por Europa y territorios coloniales de países de raíz latina, excepto por supuesto países de habla inglesa, así como de lenguas germánicas.

Dicho instrumento legal detonó sin duda movimientos académicos orientados al estudio, análisis y aplicación de la codificación a casos concretos, y posteriormente, dado el clima y actitud científica que prevaleció en los juristas franceses, se propició el debate de las instituciones jurídicas, la metodología y aplicación de la ley.

El método exegético encuentra su plena manifestación en los casos de difícil aplicación de la norma. Es entonces que la ley reclama el papel preponderante que tiene en esta escuela, pues frente a ella ningún argumento debe tomarse en cuenta. Jueces, autoridades administrativas y tribunales deben adherirse al texto de la ley, fuente única del derecho. De hecho, el pensamiento fundamental gira en torno a que la legislación formal, conjunto de actos legislativos promulgados y vigentes, deben bastar para hacer funcionar la vida social.

²¹⁹ Cisneros Farías, Germán, *La interpretación de la Ley*. 3ª. Edición, México: Trillas, 2000, pág. 54.

En efecto, frente a las demás fuentes del derecho, tales como el derecho natural, la equidad, la costumbre, etc., se señala que las leyes naturales o morales no son obligatorias mientras no son sancionadas por la ley escrita, en tanto que únicamente al legislador le incumbe determinar las normas morales que deben reputarse obligatorias por efecto de la ley.

Conforme a Germán Cisneros Farías,²²⁰ las ventajas y desventajas del método exegético son las siguientes:

“ Bondades:

1. Inicia un proceso de fijeza en el Derecho y con ello la seguridad jurídica.
- 2.- Conjunto de leyes aisladas, dispersas.
3. Se inició con él un proceso académico de explicación e interpretación limitada y después amplia del Derecho.
4. Los países se adhirieron al Derecho escrito, legislado, codificado, nació así el Derecho Napoleónico.
5. Se creó un ambiente propicio por la creación de la ciencia del Derecho.
6. Se dio origen al establecimiento del método, escuelas, sistemas, bases para la interpretación científica y sistemática del Derecho, teniendo leyes tangibles para su aplicación en los casos controvertidos de los particulares.

Deficiencias:

1. Monopolio de interpretación de la ley, por parte del legislador. . . . Durante su discusión y promulgación (del Código Napoleónico) existió una “atmósfera mítica”, una novedad grata para todos un ambiente de vanidad favorable a los juristas y al mismo legislador . . . “
2. La atmósfera de respeto en que se promulgó el Código. Entonces los jueces, debido a la atmósfera prevaleciente, no pudieron realizar algún movimiento de interpretación, pues el mismo artículo 4° del Código de referencia, los compelia a una respuesta y en caso contrario, pueden ser acusados como reos de denegación de justicia. Así se lee en el artículo 4° mencionado: “El juez que se niegue a dar sentencia a pretexto del silencio, oscuridad, o insuficiencia de la ley , podrá ser acusado como reo de denegación de justicia”. Y más adelante en el artículo 5°, se anota: “Se prohíbe a los jueces fallar en las

²²⁰ Cisneros Farías, Germán. Op. Cit. Pág. 79.

causas que se sujetan a su decisión, por vía de disposición general y reglamentaria.” Esta actitud se extendió a la época y tiempos de las sentencias judiciales, impidiendo con ello la interpretación de los artículos del Código . . . “

3. La interpretación de la intención del legislador, da margen a un subjetivismo exagerado. Bajo la apariencia de permanecer fiel a la ley y a la voluntad del legislador, el método exegético da margen al subjetivismo más exagerado. El intérprete, por la inercia de sus propios intereses, propende a sustituir con sus ideas las ideas que no tiene o no encuentra en la ley o en la voluntad del legislador. Las intenciones del legislador, las circunstancias en que creó la ley, tienden a perder la objetividad de una explicación realista o científica y son sustituidos por contenidos ideológicos, intereses de grupo o deformaciones psicologistas. Esta creciente actitud subjetivista fue protegida con un aforismo ampuloso, que con el fin de dar fuerza a los argumentos exhibidos en la ley, se decía que ésta era clara, evidente, lúcida, que por tanto en tal o cual sentido se debería interpretar, con esta actitud, nació el aforismo exegético: *in claris non fit interpretatio*.

3. Se crea la interpretación auténtica o interpretación legislativa. El monopolio de la interpretación de la ley por parte del legislador es derrumbado con los golpes de la doctrina jurídica. Empero, no totalmente. Queda a su beneficio la interpretación que el legislador da o pretende dar en el texto de la misma ley. La doctrina ha definido este espacio ganado por el mismo legislador, como interpretación auténtica o interpretación legislativa.

Dura Lex, Sed Lex: El Código es la expresión del Estado. El Derecho es la manifestación más fuerte, dura del Estado. Frente a la ley no proceden otras razones, ni el derecho natural, ni la equidad. No hay más equidad que la de la ley, ni más derecho natural que aquél que la ley le reconoce tal carácter: *Dura lex, sed lex*.

C) Escuela alemana y positivismo. Los juristas alemanes fueron capaces de crear una propuesta académica de matices propios y novedosos conceptos que incluso se opone a la influencia directa del Código Napoleónico. La escuela alemana utilizó básicamente los siguientes métodos de interpretación de la ley:

El Positivismo. La influencia en el derecho de esta corriente de pensamiento se manifiesta en la delimitación al juez de la lógica de la subsunción de la ley, que se refiere a la presentación de la decisión judicial atendiendo a un silogismo jurídico, en que la premisa mayor se encuentra constituido por la norma o la ley aplicada al caso; la premisa menor, el hecho o conducta sujeta a controversia, y la conclusión, la sentencia emitida por el juzgador. La ley entonces, juega un papel determinante en la actividad judicial.

El método histórico. Es iniciado en Francia por Saleilles y continuado con amplitud por Savigny. Conforme expone este jurista, el Derecho se forma en el tiempo, mediante sentimientos y juicios humanos sobre lo justo y lo injusto en los actos de relación de la vida jurídica. El derecho así formado refleja el espíritu nacional (volksgeist). El derecho nacido de la colectividad contribuye a la cohesión política de ese pueblo. Por ello, no puede establecerse por el legislador con el propósito de encerrarlo en un Código.

Los principios generales del método histórico son básicamente el empirismo, en tanto que el derecho se presenta aquí como algo externo, real, objetivo; su conocimiento se deriva de la experiencia, sin que existan principios jurídicos independientes de la realidad, a priori.

Igualmente, la causalidad y el determinismo resultan en regla a seguir en el método en cuestión, conforme a la primera, todo fenómeno social tiene una causa; y en términos de la segunda, los actos humanos están ligados de tal forma que lo posterior está determinado por lo anterior.

Para esta escuela, el derecho es un cuerpo orgánico, natural. Así surge y vive en un constante producirse, hacerse y rehacerse, sometido a mutaciones que nada respetan; tales notas conforman los principios de irracionalismo y relativismo.

Y finalmente, como principio básico de la escuela de trato, desecha la metafísica y resurge la lógica jurídica, o mejor, las verdades históricas, conseguidas por el camino del más correcto raciocinio.

Esta escuela considera la interpretación como un acto intelectual que tiene por objeto el reconocimiento de la ley en su verdad. Esta debe hacerse independientemente de su facilidad o dificultad en la aplicación o con independencia de la oscuridad de la ley, pues representa un sentimiento del pueblo. Los elementos de que se vale este método son los siguientes:

1) Gramatical. Si bien esta escuela acepta la importancia de la participación del legislador, pues es un órgano de conciencia nacional, encargado de dar expresión lingüística, social, a un derecho popular ya existente, no admite su omnipotencia que le consagra el método exegético. Básicamente es utilizada la interpretación gramatical para fijar el sentido de las palabras usadas por el legislador para comunicar o transmitir su pensamiento.

2) Lógico. Consiste en el análisis de los elementos, características particulares de cada ley, entender el sentido lógico de la norma sujeta a interpretación. En este método los aspectos gramaticales y lógicos juegan un papel relativo en la interpretación de la ley.

3) Histórico. Mediante la utilización del medio o elemento histórico, el intérprete se adentra en la situación jurídica existente en el momento en que la ley fue dictada, y determina el cambio introducido por ella, es necesario penetrar en el espíritu original de las fuentes y apropiárselo de manera tan completa que se convierta en un derecho vivo. La ley debe ser interpretada tomando en cuenta las razones recogidas en la elaboración de la misma. Estas razones no son otra cosa que el espíritu del pueblo, de su forma de vida, de sus valores e intérpretes.

4) Sistemático. Según Savigny,²²¹ en virtud del elemento sistemático, se hace una obra constructiva, se establece un lazo que une a las instituciones y a las reglas jurídicas dentro de un sistema o unidad. Las leyes constituyen a su vez un sistema destinado a regular todos los hechos que se verifiquen en relación y en correlación con el Derecho. Son posibles las lagunas, más el derecho como sistema, unidad o universalidad, puede superar las lagunas con la fuerza orgánica del Derecho ya dictado, con la fuerza del derecho patrio que le permite completarse a sí mismo. Es aquí donde se presenta el pensamiento analógico, el cual dicta que un hecho nuevo, no previsto por la ley, debe resolverse conforme a los principios y a la naturaleza de la institución a la que pertenece.

El medio o elemento sistemático parte del fundamento de que todos los componentes del Derecho están en relación con principios básicos. Descubrirlos, fijar su esencia y sus afinidades, deducir de ellos reglas particulares; ordenarlos, darles unidad como sistema y participar en la construcción o aplicación del Derecho, es tarea científica del jurista. A esto, en suma, se le denomina procedimiento o medio sistemático.

El método de la jurisprudencia conceptual. Como parte del positivismo jurídico, este método no reconoce más derecho que el que cada ordenamiento jurídico otorga. El método en cuestión tiene los siguientes postulados que se inscriben dentro del marco de la lógica:

a) De manera inductiva. Partiendo de las leyes particulares del caso, se busca en ellas lo que hay de general y homogéneo, se buscan los principios o conceptos en que todas aquéllas convergen unitaria y orgánicamente.

b) De forma deductiva. Se extraen las consecuencias que tales principios o conceptos entrañen, los cuales ejercen su función sobre el total ordenamiento jurídico de que se trate.

c) Abstención de penetrar en una justificación y valoración de las leyes o normas jurídicas, desde el punto de vista de la justicia. Se abstienen de penetrar en el terreno axiológico de una norma jurídica.

El método de jurisprudencia de intereses. Este método afirma que ningún código o ley de una época o pueblo podrán ser suficientemente comprendidos sin el conocimiento de las condiciones sociales efectivas de ese pueblo y de esa época. El motivo de la existencia de una institución jurídica se halla en el fin que se propone lograr, relacionado con las presiones o necesidades de una época determinada. El elemento relativo al fin dentro del método, es la parte esencial de la propuesta de Jhering, creador junto con Philip Heck de esta propuesta. Jhering afirma que el fin es el creador de todo derecho, que no hay norma jurídica que no deba su origen a un fin, a un propósito, esto es, a un motivo práctico. La finalidad del derecho reside en la protección de los intereses en general de una sociedad. El papel del juzgador, dentro de este método, no debe circunscribirse al manejo de juegos conceptuales o lógicos, sino en los intereses o valoraciones que orientaron al legislador y que éste finalmente adoptó como criterios determinantes en sus leyes. Sus postulados son los siguientes.²²²

²²¹ Savigny, citado por Cisneros Farías, Germán. Op. Cit. pág. 98

²²² Cisneros Farías, Germán. Ídem, pág. 105.

a) El juez está obligado a obedecer el Derecho positivo con la finalidad de ajustar los intereses en conflicto.

b) El juez debe desarrollar criterios axiológicos, conjugándolos con los intereses sociales en caso de que las leyes estén incompletas, inadecuadas e incluso contradictorias.

c) El juez debe proteger la totalidad de los intereses que el legislador ha considerado dignos de protección.

d) El juez puede recurrir a la analogía, en los casos no previstos, pero orientando la analogía sobre la valoración de intereses en que todo el sistema u orden jurídico se haya inspirado.

e) El juez no es el creador del Derecho, sino colaborador, dentro del orden jurídico positivo, en la realización de los intereses que inspiraron dicho orden.“

Tales son las escuelas y métodos de interpretación más importantes que han tenido vigencia en la última centurias, nacidas en el derecho común y luego extendida su influencia al campo de lo fiscal, matizadas por la naturaleza de tales normas.

4) Métodos de la interpretación fiscal.

Los principales métodos de interpretación en materia fiscal, son: restrictiva, estricta o literal, la analógica y la económica. Nos referiremos sólo a la interpretación extensiva, restrictiva y estricta.

Interpretación extensiva y restrictiva. Señala Jiménez González:²²³

“cuando se descubre que la ley tiene un alcance o cobertura más amplia que la que se le reservaría de estarse al sentido literal de los términos en que se contiene. Tal método parte del supuesto de que la voluntad del legislador tiene una dimensión mayor que la reflejada en los vocablos en que se contiene la ley, por lo que se llega a la conclusión de que el legislador quiso más que lo explícito en la norma . . . Por el contrario, el método restrictivo se sustenta en una operación lógica d signo contrario a la anterior. Se parte del supuesto de que la ley que el texto de la ley tiene un alcance mayor que lo que puede reputarse como la real voluntad del legislador, por lo que si lo que interesa es desentrañar y ser fiel a la voluntad del legislador habrá que someter la ley a tal operación. . . “

La similitud entre ambos métodos radica en que presuponen que quien interpreta la ley conoce la verdadera intención del legislador, por lo que busca ajustar el alcance de la norma conforme a lo que el hacedor de la ley pretendió con su creación.

²²³ Jiménez González, Antonio. Op. Cit. Pág. 160.

Interpretación estricta. El método atiende principalmente al significado literal de las palabras sin prejuzgar sobre la voluntad expresada por el legislador, pues para este método, tal voluntad se encuentra consignada en la norma, de ahí que la gramática se constituye como la pieza fundamental de que se vale el intérprete.

Nuestra legislación. Es el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, el dispositivo que consagra el principio fundamental que rige la materia tributaria en nuestro derecho.

Así, tratándose de cargas y excepciones a los contribuyentes, no se admite otra forma de interpretación que la estricta. Las disposiciones que tengan un contenido distinto al señalado, serán interpretadas mediante la aplicación de cualquier otro método de interpretación.

En defecto de norma fiscal expresa, serán aplicadas supletoriamente las disposiciones de derecho federal común, si no se oponen a la naturaleza del derecho fiscal, señala el precepto en comento.

Tal principio de supletoriedad implica el reconocimiento de que la ley fiscal puede acusar deficiencias, las cuales serían colmadas en un momento determinado mediante la recurrencia a un sistema jurídico distinto o a una parte del propio sistema jurídico.

Lo anterior constituye una fórmula natural de cubrir las lagunas de la ley, a fin de superarlas y ofrecer solución a los casos concretos. Más es importante señalar que ello no implica la utilización del método de integración.

Explica Jiménez González²²⁴ “ el procedimiento analógico consiste en esencia en aplicar una norma jurídica a un caso no previsto en ella, en virtud de la particular relación de semejanza que se da entre éste y el contemplado por la norma”.

Es evidente que la analogía como método de interpretación está proscrito de la materia fiscal, en cuanto hace a las cuestiones relativas a cargas y excepciones 8 (hecho imponible, exenciones) destinadas a los gobernados, pero, en mi opinión, no se encuentra prohibida en lo que hace a las demás disposiciones, por o que no existe razón legal para no aplicarse legalmente.

4.- Constitucionalidad de la ley fiscal.

El fundamento constitucional del Derecho Tributario Mexicano se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31, de la Constitución General de la República, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación, Estado o Distrito Federal y Municipio en que residan.

A partir de este principio constitucional se ha desarrollado la doctrina fiscal mexicana y la consagración por parte de la Constitución Federal, de una serie de garantías que limitan el poder tributario. A continuación se establecerán tales conceptos fundamentales:

²²⁴ Jiménez González, Antonio. Op. Cit., pág. 169.

A) Principio de legalidad tributaria.

El principio de legalidad consiste en que no podrá imponerse a los particulares ninguna carga tributaria, si ésta no se encuentra establecida en la ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión.

En términos de lo señalado por el principio de legalidad ni la Ley de Ingresos ni disposiciones reglamentarias que no tuvieran una regulación eminentemente legal, serían fuentes de imposición de obligaciones de naturaleza tributaria.

En ese sentido, dicho principio debe ser acatado por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo. Así, de acuerdo con la fracción VII, del artículo 73, Constitucional, el Congreso de la Unión se encuentra facultado para establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Esta facultad concedida al Congreso sólo puede ser ejercitada mediante el proceso de formación de las leyes, y por ende, las contribuciones únicamente podrán encontrarse establecidas en materia fiscal federal en una ley emitida por el Congreso General.

Ahora bien, el Poder Ejecutivo se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la ley le permite, y por ello, la Secretaría de Hacienda, como dependencia del propio Ejecutivo, solamente podrá recaudar las contribuciones que específicamente determine el Congreso mediante la Ley de Ingresos de la Federación y obviamente, en las leyes reglamentarias particulares.

B) Principio de proporcionalidad y equidad.

La jurisprudencia mexicana no ha podido tratar en forma separada los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como tampoco la doctrina distingue tales figuras económicas en forma diferenciada.

La proporcionalidad se encuentra enfocada en forma aritmética a fin de referirlo a la parte alícuota de un todo. En efecto, la Constitución Federal establece la obligación de los residentes en el país para contribuir al gasto público. Así establecido, este último constituye un todo, y la posibilidad de ayudar a la satisfacción de tales gastos, resulta ser la parte alícuota que debe contribuir a la constitución de ese todo.

En términos del principio de proporcionalidad, es deber de las personas físicas y morales que se encuentren en igualdad de circunstancias en relación con el objeto del tributo, contribuir al gasto público

Haciendo hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias, al imponerse las contribuciones por parte del legislador, debe hacerlo sobre fuentes de riqueza que permitan su generamiento. De ahí que únicamente los ingresos, las utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y/o morales podrán ser fiscalmente afectados en una parte alícuota de los mismos, atendiendo al elemento de la capacidad económica del sujeto.

Lo anterior es de suma importancia, en virtud de que el principio de proporcionalidad gira en torno al concepto de capacidad económica, es decir, el deber de contribuir se encuentra en función de la mayor o menor posibilidad de aportar una parte justa y adecuada de los ingresos, utilidades o rendimientos del sujeto pasivo de la obligación tributaria.

En ese sentido, un contribuyente sólo puede tener capacidad contributiva cuando obtiene ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución impuesta por el Congreso.

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, a través de dar el mismo trato a los iguales y distinto a aquellos que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

En ese contexto, la equidad fiscal implica la igualdad ante la ley tributaria de todos aquellos sujetos pasivos un mismo tributo, los que así considerados deben recibir un tratamiento idéntico en lo relativo a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo en todo caso, variar solamente las tarifas aplicables, de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

Para que una contribución reúna las condiciones de proporcionalidad y equidad, resulta indispensable que se encuentre establecida en un ordenamiento legal y regulado por esta en cuanto a su objeto, sujetos base y tasa o tarifa .

C) Principio del destino del gasto público.

El tercer principio a que se refiere el artículo 31, fracción IV, de la Constitución General de la República, es el relativo a que el destino de las contribuciones es el realizar los gastos públicos.

La orientación exclusiva del importe de lo recaudado por la Federación a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, tiende a la satisfacción de las atribuciones del Estado que tienen que ver con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Así, el gasto público se encuentra integrado por el conjunto de partidas presupuestales que el gobierno federal fija tanto para la realización de sus actos propios de gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el Estado, y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos de los estados o de los gobiernos de los municipios.

Cabe señalar que el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer contribuciones específicas, más en cualquier caso, debe cumplir la condición de que tales fines específicos formen parte del gasto público.

Estas son algunas de los criterios que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con respecto a los conceptos reseñados:

IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.²²⁵

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS. TARIFAS PROGRESIVAS. En mérito de su debida función en la doctrina fiscal, habrá que contrastar que lo arbitrario de una tarifa progresiva es que quede a juicio de la autoridad fiscal determinar la razón por la cual la escala impositiva deberá ser proporcionalmente establecida por la ley, en relación con la funciones que solventa el impuesto en la sociedad actual y que ha llegado a comprender, dentro del gasto público, las prestaciones de carácter social a cargo del Estado, registradas y contabilizadas en el Presupuesto de Egresos de una nación. La cuota progresiva, como la contenida en los artículos 24 reformado y 55 de la referida ley de 1953, cumplen mejor la adaptación de la carga del impuesto a la capacidad contributiva del deudor de éste, pues el punto de partida de toda progresión

²²⁵ Tesis pronunciada por el Pleno, visible en el Semanario Judicial de la Federación, Séptima Epoca, Tomo: 187-192 Primera Parte, pág. 111.

fiscal parte del principio de la capacidad contributiva del obligado, lo que motiva que el impuesto sea en proporción a esa capacidad contributiva y que los que tienen mayores bienes económicos paguen mayores impuestos, sin que ello signifique romper con el principio de igualdad, dado que esta sólo opera con respecto a las personas que tienen igual situación económica. El ideal de justicia que debe cumplir la legislación fiscal es acercarse, lo más que pueda, a la capacidad contributiva personal del deudor del impuesto o a la capacidad contributiva real, si el tributo se decreta, por caso, en razón directa de la propiedad o posesión de un bien inmueble rural o urbano, fuente del impuesto predial.²²⁶

GASTO PUBLICO, NATURALEZA CONSTITUCIONAL DEL.
La circunstancia, o el hecho de que un impuesto tenga un fin específico determinado en la ley que lo instituye y regula, no le quita, ni puede cambiar, la naturaleza de estar destinado el mismo impuesto al gasto público, pues basta consultar el Presupuesto de Egresos de la Federación, para percatarse de como todos y cada uno de los renglones del presupuesto de la nación tiene fines específicos, como lo son, comunmente, la construcción de obras hidráulicas, de caminos nacionales o vecinales, de puentes, calles, banquetas, pago de sueldos, etcétera. El "gasto público", doctrinaria y constitucionalmente, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo; y es y será siempre "gasto público", que el importe de lo recaudado por la Federación, al través de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos, se destine a la satisfacción de las atribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales, o los servicios públicos. Sostener otro criterio, o apartarse, en otros términos, de este concepto constitucional, es incidir en el unilateral punto de vista de que el Estado no esta capacitado ni tiene competencia para realizar sus atribuciones públicas y atender a las necesidades sociales y colectivas de sus habitantes, en ejercicio y satisfacción del verdadero sentido que debe darse a la expresión constitucional "gastos públicos de la Federación". El anterior concepto material de gasto público será comprendido en su cabal integridad, si se le aprecia también al través de su concepto formal. la fracción III del artículo 65 de la Constitución General República estatuye que el Congreso de la Unión se reunirá el 1o. de septiembre de cada año, para examinar discutir y aprobar el presupuesto del año fiscal siguiente y decretar los impuestos necesarios para cubrirlo. En concordancia con esta norma constitucional, la fracción VII del artículo 73 de la misma Carta Fundamental de la nación prescribe que el Congreso de la Unión tiene facultad para imponer las contribuciones a cubrir el presupuesto; y el texto

²²⁶ Tesis pronunciada por la Sala Auxiliar, Séptima Época, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, pág. 51.

126 de la citada Ley Suprema dispone que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Estas prescripciones constitucionales fijan el concepto de gastos públicos, y conforme a su propio sentido, tiene esta calidad de determinado en el Presupuesto de Egresos de la Federación, en observancia de lo mandado por las mismas normas constitucionales. Cuando el importe de la recaudación de un impuesto, está destinado a la construcción, conservación y mejoramiento de caminos vecinales, se le dedica a satisfacer una función pública, por ser una actividad que constituye una atribución del Estado apoyada en un interés colectivo. El concepto material del gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de un función pública específica o general, al través de la erogación que realice la Federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto. Formalmente, este concepto de gasto público se da, cuando en el presupuesto de egresos de la nación, está prescrita la partida, cosa que sucede, en la especie, como se comprueba de la consulta, ya que existe el renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción esta destinado el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en los términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.²²⁷

6.- Efectos de la ley inconstitucional en el desahogo de consultas.

Uno de los temas que en los últimos años ha llamado la atención de quienes se encuentran de algún modo en contacto con la materia fiscal, y específicamente, pendientes del pronunciamiento de la Suprema Corte respecto al cumplimiento de requisitos constitucionales de la ley tributaria, es el relativo a la aplicación de determinada disposición carácter fiscal por parte de la autoridad administrativa y de los tribunales jurisdiccionales, que previamente, o aún con posterioridad, ha sido declarada inconstitucional por nuestro Máximo Tribunal.

En tal sentido, la opinión de la Corte ha sido congruente con el activismo desplegado en últimas fechas, pero sobretodo, abre la puerta a serias dudas en cuanto a la aplicación de su propia jurisprudencia por parte de los tribunales, ya sea del administrativo o judicial, según pasamos a exponer.

Tradicionalmente, en el derecho mexicano se parte del principio de la separación de poderes, así, corresponde al Ejecutivo la aplicación de la ley, tal y como ha sido establecida por su creador, mientras al Poder Judicial de la Federación incumbe la interpretación de las disposiciones.

Sien embargo, tales principios entran en pugna al tratarse de la aplicación de un dispositivo cuya inconstitucionalidad es declarada por la Corte. Ello, atendiendo a lo injusto de su aplicación por parte de la autoridad administrativa.

²²⁷ Tesis pronunciada por la Sala Auxiliar, Séptima Época, Fuente: Informes, Tomo: Informe 1969, pág. 25.

A mi modo de ver, el precepto que mejor ilustra la clara distinción de que hablamos, se encuentra en la propia Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 Constitucionales, en cuanto su numeral 192, en ningún momento establece el acatamiento de la jurisprudencia por parte de las autoridades del orden administrativo.

De donde se sigue que sólo los tribunales administrativos o judiciales están obligados por el precepto en cuestión a la aplicación de las tesis jurisprudenciales de nuestro Máximo Tribunal.

En entonces que el debate se traslada propiamente a la aplicación de la jurisprudencia por parte de los órganos jurisdiccionales y específicamente, los de carácter administrativo competente en materia fiscal, esto es, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Dicho Tribunal ha sostenido consistentemente que carece de facultades para analizar la constitucionalidad de los actos emitidos por las autoridades administrativas, puesto que sus atribuciones alcanzan solamente el estudio de su legalidad. Ello es palpable de jurisprudencia II-J-258, cuyo rubro es del tenor siguiente: "COMPETENCIA.- EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN CARECE DE ELLA PARA RESOLVER CONTROVERSIAS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, REGLAMENTOS O DECRETOS., así como la jurisprudencia de la Corte expedida bajo el siguiente rubro: " TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES."

Las tesis jurisprudenciales de referencia son del tenor siguiente:

COMPETENCIA. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION CARECE DE ELLA PARA RESOLVER CONTROVERSIAS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LEYES, REGLAMENTOS O DECRETOS. Conforme a lo previsto en los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos sólo los Tribunales del Poder Judicial Federal pueden analizar y resolver las controversias sobre la constitucionalidad de leyes o reglamentos, razón por la cual el Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para ello.

228

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 27/90. Centro de Distribución Urrea, S.A de C.V. 6 de marzo de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Amparo directo 297/89. Ingenio La Providencia, S.A. 21 de noviembre de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

²²⁸ Semanario Judicial de la Federación. Tomo I, Parte LXXXII, pág. 23, Sexta Época, pág. 303.

TRIBUNAL FISCAL. CARECE DE COMPETENCIA PARA JUZGAR SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LAS LEYES. El Tribunal Fiscal de la Federación carece de competencia para estudiar y resolver sobre la inconstitucionalidad de una ley, ya que tal facultad corresponde al Poder Judicial de la Federación a través del juicio de amparo.²²⁹

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 203/91. Comercial Eléctrica de Tuxpan, S. A. 4 de junio de 1991. Mayoría de votos. Ponente: Gustavo Calvillo Rangel. Disidente: Arnoldo Nájera Virgen. Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

Por ende, dado el caso de que un acto administrativo tuviera como sustento una disposición declarada inconstitucional, ello no convierte en ilegal el acto, atento a que la ley no es derogada por la jurisprudencia, y siendo así, la autoridad administrativa se encuentra obligada a observar la disposición y proveer a su exacta aplicación. En armonía con lo anterior el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa convino por mucho tiempo en reconocer la legalidad de las resoluciones administrativas así dictadas. Al respecto, debe recordarse la jurisprudencia por contradicción "JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS.", que señala:

JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE LEYES. LAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS NO ESTÁN OBLIGADAS A APLICARLA AL CUMPLIR CON LA GARANTÍA DE FUNDAR Y MOTIVAR SUS ACTOS. La obligación de las autoridades administrativas de fundar y motivar sus actos consiste en citar de manera específica la ley exactamente aplicable al caso, así como en expresar las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto y la adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables y no, en citar también la jurisprudencia respectiva, esto es, la obligación de fundar los actos en la ley, no implica hacerlo en la forma en que haya sido interpretada por los órganos competentes del Poder Judicial de la Federación, dado que la jurisprudencia tiene notables diferencias con la ley y no puede ser equiparable a ésta, principalmente porque la jurisprudencia es obra de los órganos jurisdiccionales y la ley del órgano legislativo, es decir, la jurisprudencia no es una norma general y sólo se aplica a casos particulares, conforme al principio de relatividad de las sentencias que rige al juicio de garantías, por lo que resulta erróneo sostener que los actos de las autoridades administrativas sean violatorios del artículo 16

²²⁹ Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Segunda época. Año. VIII. No. 81, Septiembre 1986, pág. 178.

constitucional por no apoyarse en la jurisprudencia que declare la inconstitucionalidad de una ley, habida cuenta que por remisión del octavo párrafo del artículo 94 de la Constitución Federal, los preceptos 192 y 193 de la Ley de Amparo, establecen con precisión que la jurisprudencia obliga solamente a los órganos jurisdiccionales.²³⁰

Incluso, no hay que dejar de lado el que el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación, no contiene entre las causales de nulidad que lista, la posibilidad de que sea anulada una resolución administrativa en razón de basarse en una norma inconstitucional.

Hay que señalar empero, que la Primera Sección de la Sala Superior sentó la jurisprudencia III-JS-I-6 que lleva por rubro: "MULTAS. SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.", la cual dispone la aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación cuando haya declarado la inconstitucionalidad de leyes fiscales que establecen multas en montos fijos

MULTAS.- SU NULIDAD POR INCONSTITUCIONALIDAD.-

Cuando se invoque una jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en apoyo de uno de los conceptos de impugnación hechos valer en la demanda de nulidad, y ésta sea efectivamente aplicable al punto cuestionado, el Tribunal Fiscal de la Federación está obligado a su acatamiento en los términos previstos por el artículo 192 de la Ley de Amparo, sin que con ello implique en su caso pronunciarse sobre la constitucionalidad de algún precepto sino sólo sobre la legalidad del acto administrativo, tomando en cuenta para ello los preceptos normativos que lo sustentan; atendiendo a lo anterior, cuando se alegue que los preceptos que establecen montos fijos en multas ya han sido declarados inconstitucionales por jurisprudencia firme del Poder Judicial y se advierta que en la resolución impugnada se impusieron precisamente multas fijas, procede declarar la nulidad, por tener ésta su sustento en preceptos legales estimados inconstitucionales por Órgano competente, y en observancia a lo previsto en la Ley de Amparo como norma adjetiva superior.²³¹

Más debe tenerse en cuenta que este primer acercamiento a la aplicación de la jurisprudencia por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa lo es en materia de sanciones, en donde, tomado de la materia penal impera un principio de suplencia de la queja a favor del infractor, cuestión que hasta hace poco no acontecía en materia estrictamente fiscal, esto es, en lo relativo a las contribuciones.

²³⁰ *Contradicción de tesis 40/2001-PL. Entre las sustentadas por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Primer Tribunal Colegiado del Décimo Cuarto Circuito. 26 de abril de 2002. Cinco votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretario: José Antonio Abel Aguilar. Tesis de jurisprudencia 38/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del tres de mayo de dos mil dos. sesión privada del tres de mayo de dos mil dos.*

²³¹ Jurisprudencia III-JS-I-6.

Es quince días importante señalar que aún ahora siguen existiendo tres momentos para la impugnación de la constitucionalidad de un precepto legal, en términos de la Ley de Amparo, a saber: a) dentro de los treinta días al de entrada en vigor de la ley, si esta es autoaplicativa, o sea, si con la sola entrada en vigor causa perjuicio al quejoso; b) dentro de los quince días siguientes a partir del momento del primer acto de aplicación de la ley, siendo esta heteroaplicativa; y, c) dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la sentencia definitiva, si el contribuyente opta por agotar los medios de defensa que la ley prevé en contra del primer acto de aplicación.

En ese sentido, la vía adecuada tratándose de una ley que el contribuyente estima no ha sido consentido, y ha sido declarada inconstitucional por la jurisprudencia de la Corte, no es otra que el amparo directo contra la sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Más ello tiene los límites a que nos hemos referido en el párrafo anterior. Tal es el sentido de la tesis 2º/XIV/2000,²³² que establece:

AMPARO DIRECTO. SON INOPERANTES LOS CONCEPTOS DE VIOLACIÓN INVOCADOS EN CONTRA DE LA LEY APLICADA EN LA SENTENCIA RECLAMADA, SI AQUÉLLA FUE CONSENTIDA CON ANTERIORIDAD. De conformidad con el artículo 166, fracción IV, de la Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales, en el amparo directo puede alegarse la inconstitucionalidad de una ley dentro de los conceptos de violación de la demanda, pero si el quejoso ya la había consentido, como cuando ya había pagado, sin oposición y dejando transcurrir los plazos de impugnación, los tributos que establece dicho ordenamiento, no es jurídico estimar que puede enjuiciarse la constitucionalidad del sistema tributario que rige el impuesto a través del juicio de amparo directo, porque aunque en la sentencia reclamada se haya aplicado nuevamente la ley, resulta evidente que tal resolución, en todo caso, no constituye el primer acto de aplicación que trascendió a la esfera jurídica del peticionario, ni tampoco lo fue el primer acto administrativo que dio lugar al aludido juicio de nulidad, por lo que al no impugnar el sistema que lo rige mediante la acción constitucional dentro de los términos que para el ejercicio de la misma establece la Ley de Amparo, los conceptos de violación que en el amparo directo se formulen deben declararse inoperantes.

Amparo directo en revisión 1090/99. Servicios Modernos de Acapulco, S.A. de C.V. 28 de enero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Secretario: Rafael Coello Cetina.

Amparo directo en revisión 758/99. Operadora Santa Cruz, S.A. de C.V. 11 de febrero del año 2000. Cinco votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Gonzalo Arredondo Jiménez.

²³² Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XI, Marzo de 2000, pág. 371.

Sin embargo, tal afirmación parte de la base de que el referido Tribunal no resuelva sobre la constitucionalidad de la ley, cuestión que ahora, en términos de la reciente jurisprudencia número P./J. 38/2002, sustentada por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la contradicción de tesis 6/2002,²³³ aprobada en sesión privada de 29 de agosto de 2002, se encuentra obligada a analizar. La jurisprudencia en cuestión establece lo siguiente:

“JURISPRUDENCIA SOBRE INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA LEY. EL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA SE ENCUENTRA OBLIGADO APLICARLA, SIEMPRE QUE SEA PROCEDENTE AL JUZGAR LA LEGALIDAD DE UN ACTO O RESOLUCIÓN FUNDADOS EN ESA LEY.- De acuerdo con lo establecido por los artículos 94, párrafo octavo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y 192 de la Ley de Amparo, que fijan los términos en que será obligatoria la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el tribunal jurisdiccional referido debe aplicar la jurisprudencia sustentada sobre la inconstitucionalidad de una ley, porque en el último dispositivo citado no se hace ningún distingo sobre su obligatoriedad atendiendo a la materia sobre la que versa; además, si bien es cierto que los tribunales de esa naturaleza carecen de competencia para resolver sobre la constitucionalidad de leyes, también lo es que al aplicar la jurisprudencia sobre esa cuestión, se limitan a realizar un estudio de legalidad relativo a si el acto o resolución impugnados respetaron el artículo 16 constitucional, concluyendo en sentido negativo al apreciar que se sustentó en un precepto declarado inconstitucional por jurisprudencia obligatoria de la Suprema Corte, sin que sea aceptable el argumento de que al realizar ese estudio se vulnera el principio de relatividad de las sentencias de amparo, pues éste se limita a señalar que en las mismas no se podrá hacer una declaración general sobre la inconstitucionalidad de la ley o acto que motivare el juicio y que sólo protegerán al individuo que solicitó la protección constitucional, ya que en el supuesto examinado el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, al cumplir con la obligación que se le impone de aplicar la jurisprudencia en relación con el caso concreto que resuelve, no invalida la ley ni declara su inaplicabilidad absoluta. Por otro lado la obligatoriedad referida responde al principio de supremacía constitucional establecido en el artículo 133 de la Carta Fundamental, conforme al cual no deben subsistir los actos impugnados ante un tribunal cuando se funden en preceptos declarados jurisprudencialmente por la Suprema Corte como contrarios a aquélla. El criterio aquí

²³³ Contradicción de tesis 6/2002.-Entre las sustentadas por el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito y Tribunales Colegiados Tercero y Cuarto en Materia Administrativa del Primer Circuito, Primero del Décimo Cuarto Circuito y Segundo del Vigésimo Primer Circuito.-26 de agosto de 2002.- Unanimidad de diez votos.- Ausente: Juventino V. Castro y Castro.- Ponente: Mariano Azuela Güitrón.- Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

sostenido no avala, obviamente, la incorrecta aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley, de la misma manera que, guardada la debida proporción, una norma legal no se ve afectada por su incorrecta aplicación”.

La ejecutoria que resuelve la contradicción, empero, de manera alguna establece la posibilidad de anular los actos administrativos que se sustenten en dispositivos inconstitucionales, si como se estableció anteriormente, no se han seguido las reglas para la impugnación del primer acto de aplicación de la ley. En efecto, es suficientemente ilustrativa la parte de la ejecutoria que señala:²³⁴

“ . . .

Se sostiene que el anterior razonamiento es insuficiente para desvirtuar la determinación a que se arriba en la presente resolución, en virtud de que si bien es cierto que los tribunales que no conforman el Poder Judicial Federal carecen de facultades competenciales para analizar la procedencia de la impugnación de una ley, debiendo limitarse su actuación a determinar si en el caso concreto sometido a su conocimiento resulta o no aplicable la jurisprudencia de este Alto Tribunal, por fundarse el acto reclamado en la ley declarada inconstitucional para proceder a su aplicación, también es cierto que la cuestión referida es ajena al tema de obligatoriedad de la jurisprudencia que ha dado lugar a la contradicción, puesto que el mismo se refería no al análisis de la procedencia sobre el estudio de la inconstitucionalidad de la ley, como se pretende por el órgano denunciante, sino al relativo a si una jurisprudencia sobre la inconstitucionalidad de una ley se puede aplicar al examinar un tema de legalidad, de acuerdo con la situación procesal en que se encuentre el justiciable. En otros términos, como ocurre también con la aplicación de la ley, antes de aplicar una jurisprudencia sobre inconstitucionalidad de una ley se debe determinar si procesalmente ello puede hacerse, pero tal cuestión llevaría a una conclusión afirmativa o negativa. En el primer caso, se tendría que aplicar la jurisprudencia obligatoria. En el segundo, no se aplicaría, pero ello de ningún modo significaría establecer que la jurisprudencia no es obligatoria, sino solamente que por las características del caso no procedía aplicarla.

“ . . .

Debe resaltarse que la tesis de mérito no es criticable en sí, pues tiende sin duda a la vanguardia, al poner en manos de un Tribunal administrativo la posibilidad de anular el acto que se funde en una norma declarada inconstitucional. Más ello se presta a la indebida aplicación del criterio judicial por parte del órgano resolutor en cuyas manos se encomienda, como puede dar cuenta de ello la autoridad fiscal que acude como parte demandada en juicio de nulidad.

²³⁴ Semanario Judicial de la Federación. Ejecutorias y votos. Septiembre 2002, pág. 417.

Baste como muestra el siguiente extracto:²³⁵

“QUINTO.-

. . .

Ahora, no obstante lo considerando es en esencia fundado el agravio que se analiza, porque tal como se sustenta en la jurisprudencia transcrita, la obligatoriedad que el artículo 192 de la Ley de Amparo dispone en la aplicación de las jurisprudencias que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en pleno o en salas, esta supeditada a que en el caso concreto sea procedente tal aplicación.

En la especie, asiste razón a la revisionista en cuanto aduce que la jurisprudencia en que se apoyó la responsable para declarar la nulidad de la determinación controvertida en el juicio de origen no era aplicable, por haber consentido la actora el precepto legal declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dado que pretendía le fuese reconocido como inconstitucional por virtud de la declaratoria del máximo tribunal judicial del país y no por haberlo impugnado en los momentos que tuvo para ello, de acuerdo con la constitución federal y la ley de amparo, esto es, a partir de su primera aplicación por parte del contribuyente o por la autoridad.

. . .

En tal virtud, de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Amparo, existen tres momentos par la promoción del juicio de garantías contra leyes.

I.- dentro de los treinta días siguientes al de su entrada en vigor, si la ley es autoaplicativa;

II.- Dentro de los quince días siguientes a partir del primer acto de aplicación; y

III.- Dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución del recurso o medio de defensa, si el interesado optó por ello previamente a la promoción del amparo.

. . .

En el caso en estudio, el origen de la controversia en la instancia en estudio deriva de la consulta formulada por la actora a la Administración Local Jurídica de Ingresos del Centro del Distrito Federal, Subadministración de resoluciones del Servicio de Administración Tributaria, por

²³⁵ Ejecutoria de fecha 09 de enero de 2003, pronunciada por Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito, en la revisión fiscal 193/2002, interpuesta por la Administración Local Jurídica de San Pedro, en contra de la sentencia definitiva dictada en el juicio de nulidad 1195/01-06-01-7, promovido por PERLA SALDIVAR HERRERA.

la que solicito se confirmara el criterio de que no debió aplicársele lo dispuesto por el artículo 17-A de la Ley del impuesto sobre la Renta, declarando inconstitucional por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación el trece de abril del mil novecientos noventa y nueve, señalo, que la aplicación de dicho numeral se motivó por el préstamo con garantía hipotecaria, en plazo de veinte años, que obtuvo de su patrón Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, Sociedad Nacional de Crédito el catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho, por la cantidad de \$319,000.00 (Trescientos diecinueve mil pesos 00/100 M.N.) y el diverso préstamo a mediano plazo, de treinta de agosto de mil novecientos noventa y nueve, por el importe de \$93,135.36 (noventa y tres mil ciento treinta y cinco 36/100 M.N.), esto es, derivada de un servicio personal subordinado, bajo el régimen que refiere el título IV, capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, denominado de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, específicamente, acorde con el artículo 80 de la referida ley, que impone la obligación para quienes realicen pagos por sueldos y salarios, de efectuar retenciones y enteros mensuales, los cuales tienen el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual; por lo tanto, agrego, el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos aplica la disposición al considerar entre otras retenciones la derivada de un ingreso en servicio por dichos prestamos, que según alego, adicionándose a los ingresos ordinarios hace que el impacto impositivo sea mayor y notoriamente gravoso y ruinoso generado al aplicarse el artículo 78-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, numeral que dijo, fue declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por contravenir el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal; de ahí concluyó que en el ejercicio fiscal de mil novecientos noventa y nueve, pago un impuesto mucho mayor al año de que le correspondía pagar considerando lo expuesto.

En esa tesitura, toda vez que la propia actora allego a su demanda de nulidad como prueba de sus pretensiones, copia fotostática de sus recibos de pago, de los que se desprende la aplicación del impuesto de mérito, así como el contrato de mutuo con interés y garantía hipotecaria que celebró con el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, Sociedad Anónima de Crédito, del pagare a mediano plazo y de la constancia de retenciones por salarios y conceptos asimilados que ampara el ejercicio fiscal del año de mil novecientos noventa y nueve, recibido por Banobras el doce de julio del año dos mil; documentos que no fueron objetados en la instancia en estudio, es indudable, el carácter de heteroaplicativo del precepto legal cuestionado y, por ello, este tribunal estima que debió

impugnarlo dentro de los quince días al del primer acto de su aplicación, que sería el primer ejercicio fiscal correspondiente al impuesto sobre la renta en el que se aplicó el numeral cuestionado, esto es el catorce de julio de mil novecientos noventa y ocho en que obtuvo su primer préstamo de trato, o en caso de haberle sido determinado en ejercicio de las facultades de comprobación de la autoridad exactora a través del procedimiento administrativo de ejecución, también denominado económico coactivo, una vez agotados los medios de impugnación previsto por la ley correspondiente en la vía de amparo en contra de esa determinación; en tal virtud, al no hacerlo en ninguno de esos momentos, no puede con posterioridad, estimar que en vía de aplicación de la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia, se le eximan del pago de un tributo ya consentido, como bien lo alega la revisionista, ya que no puede estimarse el primer acto de aplicación, la consulta que formuló pues de ser así, se crearía una nueva oportunidad de atacar la inconstitucionalidad de una ley a través de consultas de la autoridad, a partir de enterarse que las leyes fueron declaradas inconstitucionales por el máximo tribunal del país y no a propósito del primer acto de aplicación, porque de aceptarse ello, se trasgrediría el sistema de impugnación de amparo contra leyes, ya que en el caso, se trata de obtener una declaratoria general para que no pueda aplicársele este artículo, máxime que en el caso se refiere a hechos parados (obviamente en relación con los ejercicios fiscales citado en la consulta), pues solo es restrictivo en relación con la sentencia o resolución impugnada en que se aplicó y, en el caso no es de concluirse que la consulta realizada constituya el primer acto de aplicación conforme con lo expuesto.

...

Criterio que pone de manifiesto el correcto estudio que debe hacerse de cada caso concreto, a fin de escudriñar si se satisfacen las reglas de oportunidad en la impugnación de la disposición declarada inconstitucional.

De tal modo que como establece la Corte, la aplicación de la jurisprudencia que declara inconstitucional una ley por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, no significa que se avale su empleo incorrecto.

Así las cosas, la jurisprudencia no hace otra cosa que colocar en su exacta dimensión lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley de Amparo, y en ese sentido, la adecuada armonía que debe acusar las resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el régimen legal imperante.

V.- Opinión y propuesta personal.

1.- Consideraciones previas.

La petición a las autoridades fiscales que contiene una consulta sobre una situación específica y verdadera no ha estado exenta en los últimos años de la controversia derivada de los alcances que la resolución a ella recaída deba tener en la situación jurídica particular del consultante.

En forma tradicional, se había reconocido un régimen legal que conformado por disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, cuya columna vertebral se sustenta en específico en los artículos 34 y 36-Bis de dicha normativa.

Sin embargo, es claro que a través de diversas ejecutorias, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han modificado el esquema legal estableciendo un camino más flexible a los particulares en la forma de cumplir sus obligaciones fiscales.

Es así que se presenta el problema de establecer si realmente la estructura legal de la consulta fiscal es respetada por quienes resuelven en lo administrativo y en su caso, por aquellos que deciden el derecho.

Lo anterior es sumamente importante, pues por un lado, es evidente que si no se satisfacen las exigencias legales, las resoluciones administrativas y judiciales son ilegales, simple y llanamente. Pero de más trascendencia resulta ser que los responsables de aplicar la ley, y aún de decidir controversias en que se involucra una consulta fiscal observen la normativa legal que atañe a tal institución prescindiendo de cuestiones subjetivas o de prioridades que sitúen a dicha figura por abajo, por ejemplo, de la justicia fiscal.

2.- Opinión.

La Carta Magna contiene los principios fundamentales que rigen el Estado mexicano. En ese sentido, la Constitución General de la República establece las directrices a las que debe sujetarse la legislación secundaria positiva.

Es así, que desde mi perspectiva, el orden jurídico nacional debe constituir un engarzamiento de disposiciones que se orientan a cumplir la encomienda constitucional.

En mi concepto, la consulta fiscal toma la vía de una petición a las autoridades hacendarias, más subyace en ella un procedimiento administrativo que culmina con una resolución, la cual se encuentra sujeta a una determinada reglamentación jurídica, que en forma material no es otra cosa que el ejercicio de una función jurisdiccional.

Para tener una visión de los principios que rigen la consulta en materia fiscal, deben tenerse presentes aquellos relativos a la materia de amparo, los que

aplicados al entorno administrativo, dan como resultado una regulación de enorme similitud. Tal analogía es sin duda, el encuadramiento a las máximas estatuidas por la Carta Fundamental.

Así, tenemos que el juicio constitucional es regido por los siguientes principios esenciales:

- a) Instancia de parte agraviada.
- b) Agravio personal y directo.
- c) Definitividad.
- d) Prosecución judicial.
- e) Estricto derecho.
- f) Relatividad de la sentencia.

Las anteriores bases se ven actualizadas en lo que corresponde al régimen regulatorio de la consulta, como se muestra a continuación:

Instancia de parte agraviada. La obligación de dar respuesta por parte de las autoridades fiscales cobra vigencia, cuando entre otras condiciones, es solicitada de manera individual, es decir, referida a un individuo singularmente considerado.

Agravio personal y directo. En la medida en que la situación materia de consulta corresponda a una situación real y concreta y de manera alguna a un supuesto o hipótesis, se cumple con el requisito para su formulación.

Definitividad. Establecido por el artículo 18-A del Código Tributario, la obligación del promovente de indicar si los hechos o circunstancias objeto de consulta han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta o ante autoridad administrativa o judicial, así como el sentido de la misma, ello constituye la actualización del principio de definitividad, pues en última instancia, persigue evitar la emisión de resoluciones contradictorias.

Prosecución judicial. En particular, acatar la normativa de la figura jurídica, tanto para su procedencia, como para su resolución.

Estricto derecho. El artículo 5° del Código Fiscal Federal estatuye el principio de interpretación estricta para la materia tributaria. Ello al margen de la congruencia que debe guardar la respuesta con el planteamiento formulado.

Relatividad de la sentencia. En materia administrativa-fiscal resulta por demás evidente que las resoluciones recaídas a las consultas sólo viculan a la administración tributaria respecto al individuo que las formuló y a ningún otro.

Los anteriores apuntes ponen de relieve la similitud de tratamiento que ambos ordenamientos dan a las sentencias y resoluciones reguladores de los respectivos procedimientos, ya sea de amparo o de materia administrativa. Y en ese sentido, la aplicación de los referidos principios se realiza en función de los reservados constitucionalmente para el juicio de garantías.

Ello me permite afirmar que en todo caso, los Jueces y Magistrados están obligados a respetar tales máximas con el fin de preservar la legalidad emanada del ordenamiento jurídico vigente.

Más con frecuencia, se privilegian determinados principios que postergan la aplicación de la normativa jurídica de la figura en comento, tales como los atinentes a la justicia fiscal, litis abierta, hasta la verdadera suplencia de la queja aún de manera velada.

A ello se agrega que en la actualidad varios factores han venido erosionando los postulados en mención.

En primer término, la transición democrática que vive el país ha permitido la participación más activa de un congreso federal de evidente pluralidad en su composición partidista. Es claro que la actividad del legislativo más que nunca obra como contrapeso y equilibrio, sobre todo al Poder Ejecutivo.

La propia necesidad del Ejecutivo de contar con los recursos suficientes para hacer funcionar su programa de gobierno le ha llevado a la elaboración de propuestas en el tema fiscal, entendido como lo relativo a la eficiencia de la recaudación y la fiscalización de los contribuyentes, a más de los regímenes tributarios aplicables a diversos sectores de causantes.

Sin perder de vista la exploración de temas de muy temprano estudio, como lo es la reforma fiscal integral, el régimen fiscal de Petróleos Mexicanos y en general, del sector energético.

A ello se aúna, o tal vez, por dicha razón, el ejercicio cada vez más activista del Poder Judicial. En el momento en que los otros poderes se han visto enfrentados por determinadas controversias, el mecanismo legal ha funcionado con la consecuente decisión por nuestro Máximo Tribunal de las disputas así establecidos. O mejor, ha dado lugar a la modificación de las disposiciones en aras de resolver el conflicto de cara a la propia resolución de la Corte.

Y ello es palpable también en relación con los conflictos entre el Fisco Federal y los particulares por el cobro de contribuciones creadas por el Congreso. Es aquí en donde se centra el vanguardismo de nuestro órgano de control constitucional que da lugar a la disyuntiva entre legalidad y justicia, y a la difícil tarea de armonizar ambos principios, como máxima aspiración de una sociedad ideal.

En efecto, se ha argumentado que finalmente, las clases económicas pudientes son las únicas que tienen la posibilidad de acudir al juicio de amparo en defensa de sus intereses, con la aplicación clásica de los principio rectores el juicio constitucional – instancia de parte agraviada, relatividad de la sentencia – lo que de suyo trastoca el principio constitucional de igualdad ante la ley de todos los individuos.

Amén del rezago en procedimientos radicados en los tribunales en temas similares por aplicación precisamente de los referidos principios.

Empero, la exceptuación del principio del principio de parte agraviada respecto a leyes declaradas inconstitucionales, rompe de tajo uno de los pilares del juicio de amparo. Y que decir del correspondiente a la relatividad de las sentencias. Una excepción a ésta figura regulatoria por la razón apuntada llevaría a la declaración general de inconstitucionalidad de un precepto legal.

De alguna manera la Corte ha optado por este camino en las ejecutorias recientes, obligando en definitiva al acercamiento de posiciones entre los Poderes en materia fiscal, o en última instancia, buscar puntos de contacto.

Estimo que en todo caso, los mecanismos externos a las bases constitucionales del juicio de garantías deben funcionar por sí mismos y no que a través de un medio extraordinario de defensa o de control de constitucionalidad se trate de encontrar certidumbre jurídica para los particulares.

Antes bien, ello es consecuencia de la construcción de un Estado moderno, en que las instituciones cumplan su cometido de acuerdo con la ley.

Sin embargo, las circunstancias especiales que actualmente se viven en el país, permitiría la enmienda del régimen sobre el que descansa la consulta, a fin de avanzar en la justicia fiscal, con ciertas modalidades idealmente establecidas en ley, con el objetivo y por ende, respetar la legalidad. Ello da lugar a plantear la siguiente:

3.- Propuesta.

Los factores que se han descrito con anterioridad han tomado a la consulta un mero juego entre peticiones que buscan un mecanismo de aplicación de disposiciones declaradas inconstitucionales y resoluciones que soslayan el estudio del planteamiento de los particulares.

Para evitar la obsolescencia de la institución jurídica que nos ocupa –como en determinado momento parecería encaminarse el recurso administrativo–, me parece se hace necesario modificar el régimen legal sobre el que descansa con la finalidad de que las autoridades hacendarias den respuesta puntual a las solicitudes de esta clase con el consiguiente avance en el principio de certeza jurídica que se requiere.

Así, considero que no debe limitar la vigencia de las resoluciones que alteran la estructura tributaria con la que cumplen aquellos contribuyentes beneficiados por dicho proveído. Para ello se estima oportuno derogar el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Igualmente, es conveniente se dote de carácter general a las resoluciones favorables a un determinado individuo, de tal manera que cualquier otro pueda invocarla en su provecho por ser así reconocido por la ley.

La posibilidad de resolver sobre la inaplicabilidad al o los interesados, de un dispositivo legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Las medidas apuntadas permitirían sin duda poner al alcance de sectores más amplios de contribuyentes la certeza necesaria que el Estado requiere brindar a sus miembros, cuestión de primer orden en la etapa actual de la Nación.

Establecería un compromiso tácito de elaboración de leyes acordes a los principios constitucionales de proporcionalidad y equidad, en la medida de que la declaratoria de inconstitucionalidad haría impráctica la disposición legal con la consecuente baja en la recaudación de los recursos financieros para sustentar el presupuesto nacional.

Sería acorde con la visión de Poder Judicial, lo que conllevaría a una coincidencia entre los tres Poderes de la Unión.

Evitaría la proliferación de trámites fiscales excesivos y el evidente rezago que ello trae consigo.

Tales ventajas se traducen en la contribución desde la materia administrativa-fiscal a la construcción de la seguridad y legalidad jurídica a la población, como premisa fundamental para lograr un Estado moderno, respetado y confiable.

BIBLIOGRAFIA

- 1.- Jiménez González, Antonio. LECCIONES DE DERECHO TRIBUTARIO. edición 2002, México: Thomson.
- 2.- Fraga, Gabino. DERECHO ADMINISTRATIVO, 42ª edición. México: Porrúa, 2002.
- 3.- Serra Rojas, Andrés. DERECHO ADMINISTRATIVO. 23 edición, México: Porrúa, 2002.
- 4.- Martínez López, Luis. DERECHO FISCAL MEXICANO. 1era edición, México: Porrúa, 1959.
- 5.- Escobar Ramírez, Germán. PRINCIPIOS DE DERECHO FISCAL. 4ª edición, México: OGS Editores, S.A. de C.V. 2001.
- 6.- Belisario Villegas, Héctor. CURSO DE FINANZAS DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO. 8ª edición Buenos Aires: Astrea, 2002.
- 7.- Margáin Manautou, Emilio. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. 5ª edición, México: Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1979.
- 8.- Tena Ramírez, Felipe. DERECHO CONSTITUCIONAL MEXICANO. 21ª edición, México: Porrúa, 1985.
- 9.- Suprema Corte de Justicia de la Nación. MANUAL DEL JUICIO DE AMPARO. 1ª edición, México: Themis, 1991.
- 10.- De la Garza, Sergio Francisco. DERECHO FINANCIERO MEXICANO. 14ª edición, México: Porrúa, 1986.
- 11.- Cortina Gutiérrez, Alfonso. ENSAYOS JURÍDICOS EN MATERIA TRIBUTARIA. 1ª edición, México: Themis, 1993.
- 12.- Margáin Manautou, Emilio. EL RECURSO ADMINISTRATIVO EN MÉXICO. 3ª edición, México: Porrúa, 1995.
- 13.- Margáin Manautou, Emilio. DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, DE ANULACIÓN O DE LEGITIMACIÓN. 5ª edición, México: Porrúa, 1995.

- 14.- Porras y López, Armando. DERECHO PROCESAL FISCAL. 1ª edición, México: Textos Universitarios, 1980.
- 15.- Cartas Sosa y Ayala Vallejo. LAS VISITAS DOMICILIARIAS DE CARÁCTER FISCAL. 2ª edición, México: Themis, 1997.
- 16.- De Pina y Larrañaga. INSTITUCIONES DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 13ª edición, México: Porrúa, 1979.
- 17.- Pallares, Eduardo. DICCIONARIO DE DERECHO PROCESAL CIVIL. 17ª edición, México: Porrúa, 1986.
- 18.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL. México: TFJFYA, 2001.
- 19.- García Máynez, Eduardo. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO. México: Porrúa, 1985.
- 20.- Mendieta Alatorre, Angeles. MÉTODOS DE INVESTIGACIÓN Y MANUAL ACADÉMICO. 14ª edición, México: Porrúa, 1985.
- 21.- De León Armenta, Luis Ponce. METODOLOGÍA DEL DERECHO. 6ª edición, México: Porrúa, 2001.
- 22.- Del Río González, Manuel. COMPENDIO DE DERECHO ADMINISTRATIVO. 1ª. Ed., México: Porrúa, 1981.
- 23.- Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. A LOS LXV AÑOS DE A LEY DE JUSTICIA FISCAL. TOMO I. TFJFYA, 2001.
- 24.- Fernández Martínez, Refugio de J. CURSO ELEMENTAL DE DERECHO FISCAL. 2ª. Ed., Monterrey: FACPYA, 1989.
- 25.- Arrijo Vizcaíno, Adolfo. DERECHO FISCAL. 14ª. Ed., México: Themis, 1999.
- 26.- Burgoa, Ignacio. GARANTIAS INDIVIDUALES. 21ª. Ed., México: Porrúa, 1990.
- 27.- Káye, Dionisio de J. DERECHO PROCESAL FISCAL. 3ª. Ed., México: Themis, 1991.
- 28.- Reyes Altamirano, Rigoberto. DICCIONARIO DE TÉRMINOS FISCALES. México: Tax, pág. 210.
- 29.- DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE. 1ª. Ed., México: Larousse, 1998.
- 30.- CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. 2ª edición, México: PAC, 1994.

- 31.- Ley de Amparo. AGENDA DE AMPARO. Edición, 4ª edición, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2001.
- 32.- Código Fiscal de la Federación. SUMARIO FISCAL. 33ª edición. México: Themis, 2002.
- 33.- Ley del Impuesto Sobre la Renta. SUMARIO FISCAL. 33ª edición. México: Themis, 2002.
- 34.- Código Federal de Procedimientos Civiles. AGENDA DE AMPARO. Edición, 4ª edición, México: Ediciones Fiscales ISEF, 2001.
- 35.- Moto Salazar, Efraín. ELEMENTOS DEL DERECHO. 1ª. Ed. México: Porrúa, 1944.
- 36.- Ponce Gómez, Francisco y Ponce Castillo, Rodolfo. DERECHO FISCAL. 1ª. Ed. México: Banca y Comercio, 1994
- 37.- Acosta Romero, Miguel. TEORÍA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO. 10ª. Ed., México: Porrúa, 191.
- 38.- Nava Negrete, Alfonso. DERECHO ADMINISTRATIVO MEXICANO. Colección Popular, No. 513, México: Fondo de Cultura Económica, 1996.
- 39.- Tamayo Dorantes, Luis. ELEMENTOS DE TEORÍA GENERAL DEL PROCESO. México: Porrúa, 1993.
- 40.- Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO. 12 Ed., 1998.
- 41.- Rodríguez Lobato, Raúl. DERECHO FISCAL. 2ª. Ed. México: Harla, 1986.
- 42.- Cárdenas, Elizondo, Francisco. INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL. 16ª. Ed., México: Porrúa, 1992.
- 43.- Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2003.
- 44.- Ley Federal de Entidades Paraestatales.
- 45.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 46.- www.sat.gob.mx

CONCLUSIONES

A manera de conclusiones podemos señalar lo siguiente:

I.- El acto administrativo, conforme lo define el maestro Serra Rojas resulta en una declaración unilateral, concreta y ejecutiva, que constituye una decisión ejecutoria, que emana de la Administración Pública y crea, reconoce, modifica, transmite o extingue una situación jurídica subjetiva y su finalidad es la satisfacción del interés general.

El conjunto de formalidades que preceden con el fin de preparar el nacimiento de un acto administrativo, constituye el procedimiento administrativo. Tiene como principales características el ser inquisitivo, escrito, poco formalista.

Varias son las clasificaciones del procedimiento administrativo, más la mayoría de los autores coinciden en distinguir procedimientos preparatorios, de tramitación, de ejecución, sancionatorios, y de impugnación.

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

Considerando la relación que nace entre el Fisco y el gobernado, algunos doctrinarios ven en ella una sola relación entre ambos sujetos, más otros visualizan diversos vínculos los que se establecen como tantos sean los supuestos jurídicos previstos en las leyes fiscales.

Así, la relación tributaria implica la obligación del pago del tributo, es decir, una prestación pecuniaria, y al lado de ella, diferentes relaciones formales a soportar por el contribuyente. El conjunto de ellas configura una relación nuclear o bien, una pluralidad de vínculos de carácter relacional.

La idea de fiscalización conlleva implícita la existencia de actos de verificación encaminados a la intimidación de los contribuyentes a efecto de que realicen conductas que se apeguen a lo preceptuado en las disposiciones fiscales y cumplan en lo sucesivo con la obligación tributaria con el objetivo de la búsqueda de la satisfacción de sus deberes y obligaciones.

La determinación tiene como fin corroborar que los elementos que materializan el hecho generador de la obligación se configuren en la realidad objetiva; acto previo a la liquidación que se agota en la fijación del monto de la deuda tributaria.

Ante la necesidad de recursos financieros que derivan de los tributos nace el procedimiento de ejecución forzosa, vía procesal ágil eminentemente administrativo, que persigue la recaudación del monto de la deuda no enterada voluntariamente, aún en contra de la voluntad del sujeto del adeudo.

El control de legalidad de los actos administrativos puede ser llevado a cabo por la propia Administración Pública o por órganos del Estado dotado de poderes jurisdiccionales.

Ambas vertientes difieren en sus propósitos, pues conllevan a diferentes resultados, en tanto que los primeros encauzan el acto viciado a la disposición violada, mientras que con los segundos, el interesado puede lograr la reintegración del derecho transgredido y las prestaciones económicas inherentes.

II.- Bajo la denominación de instancias y peticiones se hace referencia a gran variedad de solicitudes, promociones, manifestaciones e instancias propiamente dichas dirigidas a las autoridades fiscales.

Por una parte, diversas manifestaciones y avisos tienen como fuente de tal obligación la propia ley fiscal; al lado de tales promociones, se encuentran aquéllas que son realizadas en ejercicio del derecho a recibir respuesta de la autoridad.

Estas últimas se elevan atendiendo a una causa determinada que constituye el interés jurídico que posee el promovente, no únicamente como conducto de la petición, sino el ejercicio de la prerrogativa sustantiva que se encuentra dentro del ámbito de su esfera jurídica.

Las normas fiscales establecen las condiciones formales a través de las cuales ejercitar por parte del particular la potestad concedida a su favor, a fin de que sea reconocida por las autoridades fiscales.

Entre las principales peticiones e instancias se encuentran: la devolución de contribuciones o repetición tributaria, la compensación de contribuciones, la solicitudes de prescripción y caducidad, solicitud de autorización para el pago en parcialidades, solicitud de condonación de multas y recurso administrativo, entre otros.

III.- El artículo 38 del Código Fiscal de la Federación recoge el imperativo constitucional de fundamentación, motivación y competencia de los actos de autoridad y sus emisores, así como los demás requisitos indispensables de legalidad.

Entre los atributos más importantes de las resoluciones de carácter fiscal se encuentran la presunción de legalidad y su calidad de irrevocables.

Aunque las resoluciones fiscales tienen en principio vocación de perennidad, algunas disposiciones limitan los efectos que causan, entre ellas el numeral 36-Bis del Código Tributario, en razón de que prolongar indefinidamente una resolución de este tipo equivale a dotar de facultades interpretativas a un órgano administrativo formal, además de que si las leyes fiscales rigen en forma anual, es acorde a dicho principio que las resoluciones particulares también sigan la misma suerte.

Sólo aquéllas resoluciones fiscales que constando por escrito y dirigidas de manera individual a determinado individuo, conceda un beneficio y al propio tiempo ocasione un perjuicio a la colectividad, es susceptible de impugnarse por la autoridad fiscal a través del juicio de lesividad.

La negativa ficta constituye una resolución que presuntamente se emite en forma negativa, cuya finalidad es la impugnación del silencio de la autoridad tributaria ante el planteamiento formulado por el administrado.

Consulta fiscal es la petición individual de un parecer hecha a la autoridad hacendaria respecto de casos verídicos y determinados en relación con la materia fiscal.

Las principales condiciones que la ley impone a la resolución de consultas, es que estas sean hechas de manera individual y referidas a casos reales y concretos, esto es, que tengan existencia en la realidad objetiva y que corresponda a una situación determinada y precisa.

La alteración de uno de los elementos de un sistema al que se encuentra sujeto el peticionante de criterio en su forma legal de tributar, constituye por esa sola circunstancia la conformación de un régimen distinto al en que venía cumpliendo sus obligaciones. Tal es el requisito para que opere la limitación en la vigencia de una resolución a una consulta fiscal.

No existe exceso en la regulación de la consulta en materia fiscal que rebase el texto constitucional, puesto que las premisas que nuestra Carta Magna dispone para las peticiones a las autoridades son recogidas por la regulación jurídica secundaria y más aún, armonizadas con el resto de los ordenamientos positivos.

IV.- El conjunto de normas que conforman el derecho fiscal, retoman las instituciones del derecho común y reformulan su concepción para efectos fiscales, hasta el punto de conformar un cuerpo legal diametralmente distinto e inclusive, opuesto a las figuras tradicionales bajo las cuales se lleva a cabo la actividad mercantil normalmente.

La Constitución es la fuente primaria de la que emana el ordenamiento jurídico fiscal, y luego, de forma por demás prominente, la ley tributaria, la que desarrolla todo el sistema de derechos y obligaciones a que habrán de sujetarse los contribuyentes y el propio Fisco Federal y Local.

Los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII Constitucionales establecen los principios de reserva de ley formal y material en materia tributaria. Conforme al primero, sólo a través de un acto de naturaleza legislativa es posible imponer cargas a título de tributo. La obligación de contribuir es posible soportar únicamente en los términos establecidos en las leyes. De acuerdo a la segunda, la creación del tributo y sus componentes debe provenir del legislador, por ende, la exigencia de seguridad jurídica implica la necesidad de que los actos de molestia sean expedidos expresamente con base en la ley, sin que quede al arbitrio de la Administración Tributaria los términos, supuestos, cuantía y demás modalidades del tributo.

La interpretación del derecho constituye la actividad intelectual orientada a desentrañar la voluntad del ordenamiento como expresión de la voluntad del Estado.

El método exegético y la escuela alemana de interpretación de la ley, extendieron su influencia al derecho fiscal, en que finalmente predominó dadas sus peculiares características métodos específicos de interpretación de tales normas, como lo son, la restrictiva o literal y la analógica. Si embargo, cualquier método de interpretación es aplicable en la materia en términos generales, a excepción de las disposiciones que establezcan cargas a los particulares y excepciones a las mismas en que expresamente el único sistema aceptado es el estricto.

El principio de legalidad tributaria consiste en que no podrá imponerse a los particulares ninguna carga tributaria, si esta no se encuentra establecida en la ley fiscal, emanada y aprobada por el Congreso de la Unión. Así, conforme a dicho principio, ni la Ley de Ingresos ni disposiciones reglamentarias que no tuvieran una regulación eminentemente legal serían fuentes de imposición de obligaciones para cubrir el presupuesto.

La jurisprudencia mexicana no ha podido tratar en forma separada los conceptos de proporcionalidad y equidad, así como tampoco la doctrina distingue tales figuras económicas en forma diferenciada.

La proporcionalidad se encuentra enfocada en forma aritmética a fin de referirlo a la parte alícuota de un todo. Así, el gasto público constituye el todo y la posibilidad de ayudar a la satisfacción de tales gastos resulta ser la parte alícuota que debe contribuir a la constitución de ese todo.

La equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos a través de dar el mismo trato a los iguales y distinto a aquéllos que no se encuentran en igualdad de circunstancias. En el contexto fiscal, la equidad implica la igualdad ante la ley tributaria de todos aquéllos sujetos pasivos de un mismo tributo, los que así considerados deben recibir un tratamiento idéntico en los relativo a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, debiendo en todo caso, variar solamente las tarifas aplicables, de acuerdo a la capacidad económica de cada contribuyente.

El gasto público se encuentra integrado por el conjunto de partidas presupuestales que el gobierno federal fija tanto para la realización de sus actos propios de gobierno, cuanto para la prestación de los servicios públicos prestados directamente por el Estado, y por ello, toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el gasto público de la Federación, de los gobiernos de los estados o de los municipios.

En caso de que un acto administrativo tuviera como sustento una disposición declarada inconstitucional ello no convierte en ilegal tal acto, atento a que la ley o es derogada por la jurisprudencia. Siendo así, la autoridad administrativa se encuentra obligada a observar la disposición y proveer a su exacta aplicación. Máxime que el numeral 238 del Código Fiscal de la Federación no contiene entre las causales de nulidad que lista, la posibilidad de que sea anulada una resolución administrativa en razón de basarse en una norma inconstitucional.

En materia de sanciones, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha tomado de la materia penal el criterio de anular las multas basadas en preceptos inconstitucionales.

Tradicionalmente, los momentos para la impugnación de la constitucionalidad de un precepto legal, son de treinta días a partir de su entrada en vigor, si con su sola entrada en vigor causa perjuicio al quejoso; dentro de los quince días siguientes al primer acto de aplicación, si la norma es heteroaplicativa; y dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la sentencia definitiva, si se opta por agotar los medios de defensa establecidos en la ley contra el primer acto de aplicación.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se encuentra obligado a analizar la constitucionalidad de la ley a raíz de la sustentación de la jurisprudencia P./J.38/2002, por el Pleno de Suprema Corte de Justicia de la Nación. Empero, ello de manera alguna significa la posibilidad de anular actos administrativos sustentados en normas inconstitucionales si no se impugnó su primer acto de aplicación.

La jurisprudencia no hace sino colocar en su exacta dimensión lo dispuesto por el artículo 92 de la Ley de Amparo, así como la armonía que deben acusar la resoluciones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa con el régimen legal imperante.

V.- En forma tradicional, se había reconocido un régimen legal que conformado por disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación, cuya columna vertebral se sustenta en específico en los artículos 34 y 36-Bis de dicha normativa.

A través de diversas ejecutorias, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y el Poder Judicial de la Federación han modificado el esquema legal de la consulta fiscal estableciendo un camino más flexible a los particulares en la forma de cumplir sus obligaciones fiscales.

Desde mi perspectiva, el orden jurídico nacional debe constituir un engarzamiento de disposiciones que se orientan a cumplir la encomienda constitucional, por ello es que el régimen administrativo, y de la consulta en materia tributaria en específico, tienen enormes similitudes en sus principios con los dispositivos reguladores del juicio de garantías.

El postulado de justicia en la actualidad se enfrenta a la rígida reglamentación de la consulta fiscal, más varios factores han venido a privilegiar aquella erosionando el relativo a la legalidad. Tales circunstancias son la coyuntura democrática del país, un congreso plural y participativo, la necesidad de recursos y la consecuente reforma financiera, así como principalmente, el activismo del Poder Judicial.

Para evitar la obsolescencia de la institución jurídica que nos ocupa, me parece se hace necesario modificar el régimen legal sobre el que descansa con la finalidad de que las autoridades hacendarias den respuesta puntual a las solicitudes de esta clase con el consiguiente avance en el principio de certeza jurídica que se requiere.

Considero que no debe limitar la vigencia de las resoluciones que alteran la estructura tributaria con la que cumplen aquellos contribuyentes beneficiados por dicho proveído. Para ello se estima oportuno derogar el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Es conveniente se dote de carácter general a las resoluciones favorables a un determinado individuo, de tal manera que cualquier otro pueda invocarla en su provecho por ser así reconocido por la ley.

Es preciso que las autoridades fiscales tengan la posibilidad de resolver sobre la inaplicabilidad al o los interesados, de un dispositivo legal que ha sido declarado inconstitucional por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, estimo, contribuiría desde la materia administrativa-fiscal a la construcción de la seguridad y legalidad jurídica a la población, como premisa fundamental para lograr un Estado moderno, respetado y confiable.

