

PRIMERA PARTE

CONCEPTO DE DERECHOS
DE LOS CONTRIBUYENTES

I. INTRODUCCIÓN

Dentro de la actividad financiera que cotidianamente un Estado realiza, la recaudación de contribuciones constituye un elemento indispensable y de gran importancia como un medio para desarrollar su función pública.

Efectivamente, una de las fuentes de recursos económicos que necesita un gobierno para cumplir con las tareas básicas que regulan la convivencia de los miembros de la sociedad, como son: la impartición de justicia a través de los tribunales, la seguridad pública, la educación, y fundamentalmente las relativas a la promoción del crecimiento y desarrollo económico, social e integral, entre otras, actualmente deriva de la recaudación de impuestos a cargo de los contribuyentes.

Ahora bien, existen diferentes fuentes para financiar el gasto público, es decir, varias formas que tiene el Estado mexicano para obtener recursos económicos: Los que provienen de los ingresos tributarios, es decir de las contribuciones, los que derivan de otras fuentes de financiamiento distintas a las contribuciones como la emisión de valores, y los que provienen de organismos descentralizados y paraestatales.

El presente estudio lo ubicamos en el ámbito fiscal o de los ingresos que percibe el gobierno por la recaudación de contribuciones, con el objeto de establecer y explicar básicamente cuáles son las obligaciones que nacen para los contribuyentes en quienes descansa la obligación tri-

butaria, y cuáles son los derechos que tienen frente a las autoridades fiscales.

Así, en esta materia, las primeras interrogantes que surgen a todo gobernado son: *¿qué son las contribuciones? y ¿para qué sirven?*

II. LAS CONTRIBUCIONES

1. *Concepto de contribuciones*

Las contribuciones son los ingresos que percibe el Estado, reconocidas en la ley, mediante aportaciones pecuniarias que en forma obligatoria son exigidas a los particulares, y que sirven para que el gobierno del país pueda cumplir con su función pública o, dicho de otra manera, para que satisfaga las necesidades colectivas.

De la anterior definición se obtienen los siguientes elementos para una mejor comprensión acerca de las contribuciones:

- Son ingresos que percibe el Estado.
- Reconocidas en la ley, esto es, que todas las contribuciones deben tener como fundamento una norma jurídica que les dé vida, con el objeto de que se ajusten a principios de equidad y justicia, y así evitar abusos por parte de la autoridad en el ejercicio de su poder tributario.
- Pero además, el reconocimiento legal implica que solamente se causarán éstas, cuando el contribuyente se adecue a la hipótesis que la misma ley señale como el hecho generador de la obligación fiscal, lo que significa un freno para que el gobierno no recaude contribuciones a su libre voluntad.
- Vía aportación pecuniaria, esto es, como una prestación unilateral a cargo del gobernado o contribuyente traducida en dinero.

- Que en forma obligatoria son exigibles, es decir, el Estado podrá exigir el cumplimiento de la obligación fiscal aun en contra de la voluntad del contribuyente.
- Sirven para que el gobierno cumpla con su función pública, es decir, para que satisfaga las necesidades colectivas. Lo que implica que la función principal de las contribuciones es sufragar los gastos de la sociedad.

Es importante señalar que al concepto *contribuciones* en su manejo cotidiano, también se le considera como impuestos o tributos; sin embargo, el empleo de estos términos resulta indistinto pues históricamente reflejan la idea de la obtención de recursos de los gobernados para sufragar los gastos públicos que realiza el Estado.

Ahora, aunque las leyes fiscales en México no ofrecen una definición o concepto acerca de los términos *contribuciones, tributos o impuestos*, la tendencia legal es considerar a la contribución como el género, y éste a su vez subdividirlo en especie, así encontramos a los derechos, impuestos e impuestos especiales.

Básicamente, tanto el género como la especie comparten las mismas características en cuanto a que todas representan un ingreso para el Estado, el cual, lo obtienen de los contribuyentes en una exigencia obligatoria reconocida por la ley, sin embargo se presentan algunas diferencias:

- *Los derechos* son los ingresos que percibe el Estado derivados de una contraprestación a cargo de los contribuyentes como pago de un servicio que dicha en-

tividad le presta, y por tanto, sirven para sufragar el gasto del servicio. Por ejemplo, los derechos que cobra el Estado por la expedición de licencias, pasaportes, actas del registro civil, etcétera.

- *Las contribuciones especiales* son los ingresos que percibe el Estado derivados de una prestación a cargo de los contribuyentes que reciben un beneficio particular por la realización y ejecución de una obra pública, lo que provoca un gasto especial para el gobierno; por tanto, la contribución servirá para sufragar el gasto de la obra. Por ejemplo, la urbanización, el drenaje, el alcantarillado, obra hidráulica, etcétera.
- *Los impuestos* son los ingresos que percibe el Estado derivados de una prestación obligatoria a cargo de los contribuyentes para sufragar el gasto público. Esto es, la diferencia fundamental entre los impuestos y las demás contribuciones radica en que mientras las segundas son resultado de la prestación de un servicio público o de la obtención de un beneficio directo por la realización de una obra, los primeros sirven para sufragar el gasto colectivo.

Una vez definido el concepto de contribución como una aportación que en forma obligada el gobernado debe prestar al Estado para que éste cumpla con su función realizando los servicios correspondientes para satisfacer las necesidades de la sociedad, la siguiente interrogante es *¿de dónde nace la justificación para pagar contribuciones?*

2. *Justificación de su existencia*

El ser humano como un ente social o sociable requiere de la convivencia con otros hombres para poder desarrollarse y, por tanto, lograr un crecimiento en su persona,

familia, bienes y espíritu. De la necesidad de vivir en grupo se deriva la existencia de una institución, la cual tiene por objeto satisfacer los requerimientos básicos y fundamentales de dicho grupo. Surge entonces la figura del Estado que será el encargado de regular las relaciones de los miembros de la sociedad.

De la figura estatal nacen, como ya lo vimos, una serie de obligaciones a cargo del mismo Estado, que implican toda una labor de organización y administración para que la sociedad se desarrolle.

Estas actividades, desde luego, son muy importantes para la sociedad, pero, también resulta muy complejo para el Estado su satisfacción. Y es así porque la función pública que el gobierno desempeña requiere tanto de los recursos humanos como de los económicos para que se desarrollen eficazmente.

Luego entonces, por un lado surge el Estado como la institución encargada de coordinar, administrar, satisfacer y garantizar las necesidades sociales básicas, pero por otro lado surge el requerimiento de obtener los recursos materiales necesarios para poder sufragarlas.

La justificación en el cobro de contribuciones atiende, por tanto, a la existencia de una serie de gastos a cargo del Estado para prestar servicios de gran importancia a la sociedad.

El Estado deberá obtener recursos económicos para tales fines, preferentemente de las aportaciones que hagan los gobernados a través de las contribuciones.

En virtud de lo anterior, las contribuciones se constituyen en una importante fuente de financiamiento para que el gobierno cumpla con su función pública.

Ahora, ¿mediante cuál actividad el Estado obtiene contribuciones?

3. La actividad financiera del Estado

La función principal que debe de realizar un Estado consiste en la prestación de servicios públicos que satisfagan a su vez una serie de necesidades públicas. Esta función es de carácter administrativa e implica necesariamente la planeación para obtener una gran cantidad de recursos materiales, preferentemente de carácter económico, administrarlos y gastarlos o invertirlos en la sociedad.

- A esta serie de actividades realizadas por el Estado en su carácter de administrador público, integradas por la determinación de las necesidades sociales, la recaudación de los medios económicos para absorberlas, su administración, así como su debido destino para cubrirlas se le conoce como actividad financiera.

Existe la idea generalizada de que dicha actividad financiera se justifica por el interés social que tutela. Esto es, el hecho de que sea el Estado el legitimado y el más indicado para llevar a cabo todas las tareas necesarias para satisfacer las necesidades públicas nace de la importancia que reviste el cubrir aspectos como la seguridad externa e interna de un país, la educación, la seguridad social, la promoción del desarrollo económico integral, entre otros.

La actividad financiera traducida en la determinación de necesidades sociales, origina la obtención de recursos económicos suficientes para destinarlos al gasto público del país. Es decir, el Estado dentro de su labor financiera tendrá que desarrollar una política económica encaminada al financiamiento de tales necesidades.

La actividad financiera del Estado consiste en la determinación de necesidades públicas; la obtención de medios económicos; su administración y la inversión en el gasto público.

Desde luego, la actividad financiera estatal necesariamente deberá estar apoyada en una política económica eficiente. Esto es, en los instrumentos necesarios que planifiquen la obtención, administración e inversión de los recursos.

La política económica que desarrolle un Estado dentro del marco de su actividad financiera, o dicho de otra manera: los lineamientos que orienten las principales decisiones que un gobierno toma para obtener ingresos, administrarlos y gastarlos en la función pública, deberá estar dirigida siempre a lograr el bienestar general del país.

- La política económica es una herramienta planificadora que plasmada en la ley orienta la forma de obtención, administración e inversión de los recursos que obtenga el Estado con un objetivo principal: el bienestar social.
- La actividad financiera del Estado como satisfactora de necesidades públicas debe apoyarse en una eficiente política económica que en una forma segura garantice su cumplimiento.

Pero, ¿mediante qué facultad un Estado puede recaudar contribuciones?

III. FACULTADES DEL ESTADO MEXICANO PARA DECRETAR CONTRIBUCIONES

1. Soberanía del Estado en materia tributaria

Una vez establecida la política económica, el siguiente paso es la obtención de los recursos necesarios para su destino al gasto público. Las contribuciones entonces *constituyen una importante fuente de ingresos que servirá para que el Estado cumpla con sus funciones públicas.*

La autoridad fiscal actúa en ejercicio de lo que se denomina *poder tributario del Estado*, que es un atributo que se le concede en virtud de un acto de soberanía otorgado por el pueblo, y que le permite realizar su actividad financiera en beneficio de la sociedad.

El poder tributario del Estado mexicano consiste en el acto de creación de contribuciones, las cuales, en el ámbito federal por mandato constitucional, le corresponde al Poder Legislativo, quien a través de un proceso formal de creación de leyes, es el facultado constitucionalmente para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (artículo 73, fracción VII).

Existe la idea generalizada de que el poder tributario del Estado para crear contribuciones, se complementa con la facultad que también tiene para recaudarlas, solamente que dicha facultad le corresponde al Poder Ejecutivo a tra-

vés de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en una concesión legal exclusivamente para la recaudación, no para establecer contribuciones.

Dicha dependencia deberá entre otras cosas, proyectar y coordinar la planeación nacional de desarrollo; proyectar y calcular los ingresos de la Federación considerando las necesidades del gasto público federal; utilizar en forma razonable el crédito público; estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y la Ley de Ingresos de la Federación; *cobrar las contribuciones en los términos que establezcan las leyes, y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.*

Claro está que dentro de un ámbito de distribución de facultades, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público realiza su actividad recaudatoria a través de un órgano denominado Servicio de Administración Tributaria (SAT).

El SAT es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que con el carácter de autoridad fiscal tiene como principales facultades establecidas en su propia Ley: la determinación, liquidación y recaudación de las contribuciones para el financiamiento del gasto público.

- El poder tributario que ejerce el Estado mexicano deriva de un acto de soberanía otorgado por el pueblo de México, el cual se encuentra regulado en la Constitución mexicana.
- Consiste exclusivamente en el acto de creación o establecimiento de las contribuciones por el Poder Legislativo.

- Se complementa con el acto de recaudación por parte del Poder Ejecutivo, quien será el competente para recaudar las contribuciones que el Poder Legislativo haya establecido en las leyes fiscales.
- El SAT deberá en todo momento garantizar la correcta aplicación de las leyes fiscales con el fin de lograr una eficiente recaudación.

Pero, ¿cómo se crean las contribuciones?

2. El Estado mexicano y la creación de contribuciones

Una vez que el Estado ha establecido las necesidades que deberá cubrir para la sociedad a la que representa y ha definido también la política económica que orientará su actividad financiera, el siguiente paso es la obtención de los medios materiales para cumplir con su función, entonces comienza a planear cuáles son las fuentes de obtención o financiamiento de dichos recursos con las que cuenta.

En el caso de las contribuciones como fuente de ingresos, en el ámbito federal, le corresponde a la Cámara de Diputados por mandato constitucional (artículo 74) de manera exclusiva la facultad para discutir las contribuciones que a su juicio deban decretarse para cubrir el presupuesto anual de egresos.

La Cámara de Diputados, por mandato constitucional, es la facultada para examinar, discutir y aprobar al gasto anual del país; pero primero deberá discutir sobre las contribuciones que a su juicio deban crearse para cubrir el Presupuesto Anual de Egresos.

Una vez discutidas por la Cámara de Diputados las contribuciones que se van a decretar para cubrir el Presupuesto Anual de Egresos, *¿mediante cuál proceso se crean?*

3. *Proceso de creación de las contribuciones*

Después que se ha establecido la fuente de ingresos vía contribuciones, el siguiente paso es propiamente su regulación en la ley. El proceso de creación de contribuciones, es decir la reglamentación de los ingresos que el Estado va a recaudar a través de los tributos, debe realizarse de acuerdo con un acto de carácter legislativo que concluya en una ley que les dé validez.

El proceso legislativo en materia de leyes fiscales se encuentra contemplado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, por ser ésta la ley suprema de toda la unión y, además por establecer las facultades del Congreso o Poder Legislativo en materia tributaria.

Comienza con una iniciativa de ley que propiamente es un proyecto en materia tributaria que presenta: ya sea el presidente de la república, los diputados y senadores del Congreso de la Unión o las legislaturas de los Estados, ante la Cámara de Diputados, la cual por disposición constitucional en materia fiscal será siempre la cámara de origen o la que conocerá primero del proyecto legal.

Posteriormente, la iniciativa, una vez aprobada por la Cámara de Diputados, pasa a la Cámara de Senadores o revisora para su discusión y si ésta la aprueba será remitida al Poder Ejecutivo para su publicación. Claro está que la iniciativa de ley tributaria podrá sufrir múltiples modificaciones que harán que el proyecto se vuelva a revisar y discutir o en su caso hasta desechar.

Al ser aprobada la iniciativa por ambas cámaras, el proyecto deberá turnarse al Poder Ejecutivo para que por



medio de un decreto sea promulgado y publicado con las características de una ley. Sin embargo, en esta etapa el presidente de la república podrá oponerse a la iniciativa vetándola y debiendo devolverla con sus observaciones a la Cámara de Diputados.

Dicha Cámara deberá discutirla de nueva cuenta y si la confirma la mayoría de las dos terceras partes de los votos, pasará a la Cámara de Senadores, la cual, si también la aprueba en los mismos términos, dará al proyecto el carácter de ley y volverá al Poder Ejecutivo para su promulgación y publicación.

Finalmente, la promulgación y publicación de la ley constituyen un acto de difusión oficial para todos los gobernados, pero antes de esto, por mandato constitucional (artículo 92) será necesario que el decreto que emita el presidente de la república, a través del cual se da a conocer la ley, esté refrendado (en el caso de las leyes fiscales) por

el secretario de Hacienda y Crédito Público para que la ley pueda ser obedecida.

Resulta importante señalar que para la creación de leyes fiscales, se sigue el mismo proceso de formación que para otras leyes establecido en los artículos 71 y 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, con la diferencia de que la cámara de origen en esta materia será siempre la Cámara de Diputados (artículo 72, inciso h).

La forma que tiene el Estado mexicano para crear contribuciones es a través de un proceso formal de carácter legislativo que concluya en una ley, la cual será de observancia general y obligatoria para todos los contribuyentes.

Una vez que se han creado las contribuciones para sufragar el gasto público mediante un proceso formal de carácter legislativo para tales fines, *¿bajo cuáles principios se deben de formar las leyes fiscales?*

4. Principios fundamentales en materia tributaria

Existe la idea generalizada de que el legislador, al momento de crear las leyes fiscales, debe tomar en cuenta una serie de principios que van orientados a lograr un sistema tributario más justo y eficaz.

Así observamos los siguientes principios:

- *Principio de proporcionalidad.* Consiste en que los gobernados o contribuyentes deberán contribuir para los gastos públicos en proporción directa de su capacidad económica. Esto es: pagará más quien gane más, y pagará menos quien gane menos. Este princi-

pio se fundamenta en una base de igualdad fiscal por la cual diversos causantes con diferentes capacidades de pago serán gravados con diferentes porcentajes en proporción de su capacidad económica, de modo que el impacto en los bolsillos de los causantes no sea el mismo entre un sujeto que gana más respecto de otro que gana menos.

- *Principio de certeza.* El cual consiste en que las contribuciones deben poseer los elementos suficientes para señalar con claridad las obligaciones fiscales del contribuyente y no colocarlo en un estado de indefensión frente al Fisco. Es decir, cada contribución debe establecer con claridad y certidumbre: quién es el sujeto pasivo o causante de la contribución; el objeto que se grava o el hecho que genera la obligación fiscal; la tasa, cuota o tarifa correspondiente; la base gravable o porción de la riqueza que se tasará; la forma de pago, es decir, condiciones, fechas y lugares, así como las sanciones para el caso de incumplimiento.
- *Principio de comodidad.* Consistente en que las leyes fiscales deben establecer las condiciones más sencillas y prácticas para que el contribuyente cumpla con sus obligaciones en una forma eficiente. Es decir, la normatividad fiscal debe ir orientada a simplificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, creando los medios más sencillos para que al contribuyente no le resulte molesto el pago de un impuesto, formular una declaración, presentar un aviso, etcétera. Lo que se busca con este principio es que el cumplimiento de las obligaciones fiscales resulte cómodo para el contribuyente, de tal manera que simplificando las formas de pago, estableciendo más lugares para la recaudación, reduciendo los requisitos para la presentación de información, etcétera, se le otorgue al

governado un trato no como un simple deudor, sino como un verdadero causante que en forma digna contribuye a que el Estado cumpla con su función pública.

- *Principio de economía.* El cual trata de que el costo financiero que implica la recaudación de contribuciones nunca debe ser tan excesivo o tan alto con relación a la contribución total que se pretende recaudar, de tal manera que resulte incosteable para el Fisco; es decir, la cantidad que debe sufragar la hacienda pública por el hecho de recaudar impuestos debe ser la menor posible con relación a la recaudación total, con el fin de aprovechar la mayor cantidad de recursos para el gasto público.

Las leyes que impongan contribuciones a los particulares deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente, señalando con certeza y claridad el sujeto que debe pagarla, el hecho generador de la obligación fiscal, la base gravable, la tasa, cuota o tarifa a pagar, la forma y lugar de pago; de manera tal que la obligación fiscal no resulte incómoda para el contribuyente en su cumplimiento.

El Fisco deberá establecer un sistema recaudatorio eficiente y ordenado con el fin de recaudar más contribuciones, pero además con el objeto de gastar lo menos posible en la recaudación para que no resulte incosteable.

Una vez señalados los principios mediante los cuales se deben ajustar las leyes fiscales al momento de su for-

mación, surge la necesidad de saber: *¿cuál es el marco jurídico que regula las leyes fiscales en México?*

IV. MARCO JURÍDICO QUE REGULA LAS RELACIONES ENTRE EL FISCO Y LOS CONTRIBUYENTES EN MÉXICO

En un Estado de derecho, todos los actos que las autoridades fiscales realizan deben adecuarse a la tutela del orden jurídico con el objeto de evitar arbitrariedades y violaciones constantes a los derechos de los gobernados.

1. *En el ámbito constitucional*

En el caso de México, país de una tradición jurídica constitucional, existe una ley suprema denominada Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la cual se establecen los derechos fundamentales de los gobernados.

Pero además, como pilar del sistema jurídico mexicano, también es el fundamento de todas las leyes, las cuales se rigen bajo un principio de constitucionalidad; es decir, que deben ajustarse a las disposiciones que establezca la Constitución.

En el ámbito tributario, la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reconoce una serie de derechos fundamentales para los contribuyentes, denominados en el mundo jurídico *garantías individuales de justicia fiscal*.

Estas garantías tributarias se encuentran consagradas en el artículo 31, fracción IV, que relacionadas con todos los demás derechos constitucionalmente reconocidos conforman un marco protector para los gobernados que les garantiza una plena seguridad jurídica.

Así establece el artículo 31 constitucional en su fracción IV, relativo al capítulo II:

“Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

De la interpretación a los preceptos constitucionales observamos las siguientes garantías básicas en materia fiscal:

A. La garantía de proporcionalidad

Es un derecho que tienen los contribuyentes para que las contribuciones que se establecen, graven a cada gobernado en función o en proporción de su capacidad económica.

La proporcionalidad en las contribuciones es un principio que consiste en que debe existir una adecuada relación entre lo que se pretende cobrar y el dinero que el causante está pagando por concepto de impuestos, de tal manera que la aportación resulte equilibrada o justa y en correspondencia con los ingresos obtenidos por el particular.

Con esto se busca que el Estado solamente obtenga una parte de la riqueza de los gobernados a través de las

contribuciones, pero no la totalidad, ya que aparte de provocar un impacto económico ruinoso, tal cobro excesivo sería considerado como un acto confiscatorio del Fisco.

El principio de proporcionalidad de las contribuciones, por tanto, consiste en que el gobernado contribuya a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, aportando una parte justa y adecuada de su riqueza, la cual al ser gravada deberá procurar el menor impacto o sacrificio económico posible en el contribuyente para que no resulte ruinoso o exorbitante el cobro.

- Las contribuciones deberán ser proporcionales a la capacidad económica del contribuyente.
- Deberán gravar una parte justa y adecuada del contribuyente, de tal manera que el impacto causado en su patrimonio no sea ruinoso y excesivo.
- Pagará más contribuciones el sujeto que gane más ingresos. Pagará menos contribuciones el sujeto que obtenga menos ingresos.

B. *La garantía de equidad*

Representada por un viejo principio jurídico consistente en *dar un trato igual a los iguales*, significa que las leyes fiscales deben ir orientadas a una universalidad de contribuyentes que se coloquen en las situaciones de hechos que las mismas disposiciones establezcan, de tal manera que den un trato idéntico a los sujetos que actualicen las hipótesis normativas.

Lo anterior implica que el impacto económico que causen las contribuciones sea el mismo para todos los causantes comprendidos en una misma situación. La equidad tributaria es una igualdad ante las leyes fiscales de todos los sujetos pasivos de una misma contribución, para que reciban un idéntico tratamiento fiscal:

La garantía de equidad tributaria hace referencia a la igualdad de los contribuyentes ante las leyes fiscales; para que se les otorgue un tratamiento idéntico cuando sean causantes en una misma contribución, y se encuentren en la misma situación que da origen a la obligación fiscal. Se le conoce como un principio que tiene por objeto tratar igual a los iguales y en forma desigual a los desiguales.

C. Las garantías de legalidad y audiencia

La garantía de legalidad consiste en que todas las contribuciones deben estar contenidas en la ley. Es decir *no hay tributo sin una ley que previamente lo establezca*, las contribuciones deben estar reconocidas por el orden jurídico con el objeto de que con claridad y certeza el contribuyente conozca el ámbito de sus obligaciones fiscales, y se evite arbitrariedades y abusos en su establecimiento y recaudación por parte del Fisco.

El principio de legalidad en las contribuciones va orientado hacia las siguientes cuestiones: que todas las contribuciones deben hallarse establecidas previamente en una ley; que las autoridades fiscales no pueden realizar ningún acto de naturaleza tributaria, sin que se encuentren facultadas expresamente en una ley previamente creada y aplicable a los casos que

en la misma se señalen; y, por otra parte, que los causantes solamente deberán cumplir las obligaciones establecidas en las leyes fiscales, siempre y cuando realicen el hecho generador de la obligación.

También consiste en que todos los actos que realice el Fisco deberán estar fundados y motivados, así como deberán ser emitidos por la autoridad fiscal competente. Lo anterior significa que ningún contribuyente podrá ser molestado por un acto de la hacienda pública, si dicho acto no se encuentra fundado en una norma jurídica e indica las circunstancias o razones especiales que lo motivaron, adecuándolo a la hipótesis que lo generó.

Pero además dicho acto de autoridad no solamente deberá estar fundado y motivado, sino que deberá emitirse por escrito por la autoridad jurídicamente facultada para realizarlo.

Por su parte, la garantía de audiencia constituye otro derecho de los contribuyentes, consagrado también en el artículo 14 constitucional, y consiste en que los causantes tienen el derecho a ser oídos previamente a un acto que realicen las autoridades fiscales, por el cual se pueda desprender la privación de derechos. Ahora, esta garantía fundamental va orientada a que las leyes fiscales deben señalar los procedimientos necesarios para que el gobernado sea escuchado y se pueda defender cuando un acto de autoridad afecte sus derechos como contribuyente. Las garantías de audiencia y de legalidad significan:

- Que los actos realizados por el Fisco deberán ser emitidos por escrito.

- Por la autoridad hacendaria legalmente facultada para expedirlo.
- Fundamentado en una norma legal.
- Motivándolo con las razones particulares que adecuen el hecho objeto del acto a la ley.
- Pero además, si ese acto vulnera la esfera jurídica del contribuyente, éste podrá ser oído por la autoridad respectiva a través de los procedimientos que las mismas leyes establezcan.

D. *Garantía de irretroactividad de la ley*

Este es un derecho que tienen los contribuyentes, consagrado en el artículo 14 de nuestra Constitución Política, y consiste en que a ninguna ley o acto de autoridad fiscal se aplicará o se le darán efectos hacia el pasado con el objeto de provocar un perjuicio a los derechos que los causantes hayan adquirido o a los hechos realizados por los mismos con anterioridad a la entrada en vigor de la nueva ley o a la realización del acto.

El principio de irretroactividad prohíbe a las autoridades fiscales aplicar una ley tributaria a un hecho generado con anterioridad a la entrada en vigor de dicha ley, en perjuicio del contribuyente.

Es importante señalar que junto a los principios anteriormente señalados existe otro postulado que resulta de gran trascendencia para la validez constitucional de las contribuciones: consiste en que *las contribuciones deben*

ser destinadas o afectadas al pago de los gastos públicos de la Federación así como de los estados o municipios en donde residan los contribuyentes.

Claro que este principio general de afectación podrá destinarse a un fin especial, siempre que una ley fiscal así lo establezca.

¿Existe un marco jurídico internacional que establezca derechos para los contribuyentes en México?

2. En el ámbito internacional

Sí, efectivamente existe un marco jurídico que en materia tributaria reconoce una serie de derechos para los contribuyentes que encuadran en las hipótesis señaladas en el mismo. Estos derechos en materia impositiva se derivan principalmente de un problema que en la materia fiscal se presenta en el ámbito internacional y que es conocido como *doble tributación*.

El problema de la doble o múltiple tributación consiste básicamente en la percepción de ingresos vía contribuciones, que dos o más Estados recaudan de un mismo contribuyente, por gravar la misma fuente de riqueza al mismo tiempo.

Esto es, un determinado causante (Juan Pérez) se encuentra ligado a través de un vínculo jurídico, como la residencia, a la potestad tributaria de dos países (México y Estados Unidos de América) para cumplir una obligación fiscal (pago del impuesto sobre la renta) que nace de un mismo acto (compraventa).

La doble tributación se traduce en el doble pago de una contribución por la realización de

un solo acto, el cual se encuentra gravado dos veces por dos sistemas tributarios distintos. El problema surge porque las leyes fiscales de los diferentes países en el mundo establecen una serie de criterios para vincular al contribuyente con el hecho que va a generar la obligación fiscal.

Estos criterios pueden atender a la nacionalidad del contribuyente, a su residencia en un país o al lugar en donde se encuentre la fuente de sus ingresos.

Es así que la tendencia internacional —a propósito de la globalización económica mundial, la modernización y la competitividad— es definitivamente evitarla, ya que la doble tributación no es sana para la economía del contribuyente, pues provoca un doble impacto en sus bolsillos, pero además desestimula las actividades comerciales internacionales.

Ahora, ¿cuál es la vía adecuada para combatirla en el ámbito internacional?

A través de la celebración de tratados internacionales entre países que preferentemente mantengan una relación comercial, con el objeto de distribuirse en una forma razonable las formas en que cada uno gravará la fuente de ingresos.

Lo anterior con el fin de que un contribuyente no tenga que pagar dos veces una contribución a dos fiscos distintos con relación a una misma fuente de riqueza.

Claro está que los tratados que celebre el Estado mexicano con otros países para evitar la doble tributación deben ajustarse a los principios regulados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para que

tengan el carácter de ley, y por tanto puedan ser aplicados a los actos de los contribuyentes que provoquen el doble efecto impositivo.

- El principal derecho que nace de estos acuerdos internacionales consiste en que el contribuyente que se encuentre en la situación generadora de la obligación fiscal, de acuerdo con los beneficios concedidos por el tratado, pueda acreditar las contribuciones pagadas por la realización de un determinado acto o actividad en un país, en otro donde el mismo acto o actividad sea gravada, y no sufra un doble impacto económico.

Sabiendo que es una obligación constitucional de los miembros de una sociedad, el contribuir para los gastos públicos en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, *¿a cuáles leyes fiscales se refiere el precepto constitucional?*

Desde luego, y atendiendo a la forma de gobierno federal que rige en nuestro país, es decir: a la existencia de tres niveles de competencia, la disposición constitucional hace referencia a las leyes creadas por el Congreso de la Unión o a los tratados internacionales celebrados por México para el ámbito federal.

Respecto del ámbito fiscal estatal, hace referencia a las leyes tributarias creadas por las respectivas legislaturas locales de las entidades que integran la república mexicana, y en el caso de los municipios, las disposiciones fiscales creadas por los gobiernos municipales.

Una vez establecidos los derechos fundamentales consagrados en la Constitución Política de nuestro país, y continuando con el estudio del sistema jurídico dentro del ámbito de la jerarquía de normas *¿cuáles son los principales derechos y obligaciones para los contribuyentes establecidos en las leyes secundarias en materia fiscal?*

3. *En el ámbito secundario*

Las leyes fiscales establecen una serie de obligaciones para los contribuyentes, las cuales necesariamente deben ajustarse a los principios constitucionales anteriormente señalados. Estas obligaciones dependerán del ordenamiento jurídico que se esté aplicando, ya que según la contribución que se esté recaudando serán las cargas correspondientes para los causantes.

Esto es, son diferentes las obligaciones que establece, por un lado, la Ley del Impuesto Sobre la Renta con relación a las que establece la Ley del Impuesto al Valor Agregado o la Ley del Impuesto al Activo. Sin embargo, *es un derecho de los contribuyentes que las leyes fiscales señalen una serie de elementos básicos relativos a las contribuciones, con los cuales el causante pueda cumplir su obligación de una manera clara y certera, pero sobre todo, conforme con la ley.*

Así, en los ordenamientos tributarios se debe señalar con toda precisión: los sujetos que deberán cumplir con la obligación tributaria; el objeto del impuesto o hecho generador; la base gravable; la tasa, cuota o tarifa a pagar; así como la forma, lugares y momentos para realizarla.

Ahora, junto con las leyes especiales que establecen contribuciones, el Código Fiscal de la Federación complementa el marco tributario, ya que señala los derechos y obligaciones del contribuyente en forma general, así como los medios de defensa que tiene en contra de los actos de las autoridades fiscales.

Así, en dicho ordenamiento observamos los siguientes derechos y obligaciones de los contribuyentes:

A. Obligaciones de los contribuyentes

Para señalar los derechos del contribuyente, primero es necesario establecer cuáles son las principales obliga-

ciones que se derivan de las leyes fiscales. En este sentido, encontramos las siguientes:

- Inscribirse en los registros de contribuyentes.
- Determinar, calcular y pagar la contribución.
- Permitir al Fisco que realice sus facultades de control y revisión periódica.



a. Registro Federal de Contribuyentes

La primera obligación de los contribuyentes en el ámbito fiscal federal, ya sea, como una persona física o una persona moral (empresas), es *inscribirse o darse de alta en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual propiamente constituye un padrón de control.*

El objeto es proporcionarle al Fisco toda la información necesaria relativa a la identidad, domicilio, inicio, suspensión o reanudación de actividades comerciales, y en general de la situación fiscal de los causantes.

El Fisco, al obtener la información del contribuyente, deberá asignarle una clave representada por las iniciales de los apellidos, y nombre o razón social, así como la fecha de nacimiento o de constitución del contribuyente.

La clave se usará en todos los documentos que el contribuyente presente ante las autoridades fiscales, y en el caso de que exista una controversia contra el Fisco, la clave también deberá expresarse en los escritos que se dirijan ante las autoridades jurisdiccionales.

La clave se le dará a conocer al contribuyente a través de un documento denominado: *cédula de identificación fiscal o cédula de registro federal de contribuyentes*, la cual será expedida en los tiempos y bajo los lineamientos que el Fisco establezca para cada periodo o ejercicio fiscal.

El momento en que surge la obligación para la inscripción se da en los siguientes términos.

La regla general es: si el causante es una persona moral (empresas, asociaciones, etcétera) la obligación nace dentro del mes siguiente a que se firme el acta constitutiva notarial. Pero si es una persona física, la obligación surge básicamente al mes siguiente, contado desde que se realizó el hecho generador de la obligación fiscal.

Ahora, si el contribuyente es un trabajador o empleado que percibe ingresos por salarios, la obligación de su inscripción le corresponderá al patrón, el cual le pedirá toda la información necesaria para gestionar el registro, y una vez realizado el trámite le entregará su comprobante de inscripción. En el caso de que el trabajador ya se encuentre inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, solamente deberá acreditarlo con su cédula al patrón.

Una vez inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, el contribuyente deberá presentar avisos cuando cambie su denominación o razón social, cambie su domicilio fiscal, aumente o disminuya sus obligaciones, suspenda o reanude actividades, liquide una sociedad o aperture un procedimiento de sucesión hereditaria o cancele su inscripción del padrón de contribuyentes.

- Constituye una obligación fiscal la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes, en los plazos y bajo las condiciones que establezcan las leyes fiscales para cada periodo fiscal.
- El contribuyente tiene derecho a que se le expida una constancia de inscripción a través de una cédula de registro que lo identifique como causante, la cual deberá usar en sus trámites fiscales.

b. Determinación, cálculo y pago de las contribuciones

El sistema fiscal mexicano establece que las contribuciones se causan o, dicho de otra manera, nace la obligación de pagarlas por parte del contribuyente, conforme se vayan realizando los hechos generadores previstos en las leyes fiscales vigentes.

La obligación fiscal dependerá de que el causante realice un acto o una actividad que previamente se encuentre regulada en una ley fiscal vigente en el momento de realizarlo.

Una vez que ha nacido la obligación fiscal, el contribuyente tiene la obligación de manifestar en forma expresa el impuesto que tenga a su cargo, *pero constituye un derecho para los causantes en principio, su propia determinación.*

Este derecho de autodeterminación fiscal implica que los contribuyentes apliquen en forma voluntaria a los actos o actividades que realizan y que constituyen el fundamento de sus obligaciones tributarias, los criterios establecidos en las leyes fiscales para su correcto y eficaz cumplimiento.

Sin embargo, como la autodeterminación es un derecho que se ejerce por el contribuyente atendiendo a una interpretación que hace de la ley, la aplicación de tales criterios por los particulares puede ser revisada y cuestionada por el Fisco señalando que tal interpretación jurídica no es correcta y no se ajusta a la misma.

Esta situación implicaría que la determinación de las contribuciones, en su caso, le correspondiera a las autoridades fiscales atendiendo a sus propios criterios de interpretación, los cuales, desde luego pueden ser erróneos o no ajustarse a las leyes.

También constituye una obligación fiscal *el cálculo del importe que por concepto de contribuciones un contribuyente pagará. Éstas a su vez se pagarán en las fechas o dentro de los plazos señalados en las leyes fiscales.*

- Los contribuyentes tienen la obligación de manifestar las contribuciones que tengan a su cargo.
- La autodeterminación es un derecho de los contribuyentes para que apliquen su propio criterio en la interpretación de las leyes fiscales.
- Es una obligación fiscal el cálculo y pago de las contribuciones en los términos y plazos que establezcan las leyes fiscales.

Ahora, en virtud de la obligación de pago, nace a favor del Fisco un derecho de crédito de naturaleza fiscal, el cual está integrado por el capital principal que se deriva de la determinación del impuesto.

Pero también, en el caso de que el contribuyente se atrase en el pago, podrá hacerse acreedor a una serie de sanciones económicas que constituyen los accesorios del crédito principal. Asimismo, si no cumple en forma oportuna, el monto de las contribuciones se actualizará conforme a la inflación que corresponda al periodo de pago, tomando como referencia el índice nacional de precios al consumidor.



En este sentido, los pagos que el contribuyente haga para cubrir su crédito fiscal seguirán necesariamente un orden en los siguientes términos:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización por haber emitido cheque sin fondo.
- El crédito principal.

El orden de aplicación establecido, mientras no se liquide por completo el adeudo principal, provocará que se generen más accesorios, luego resultará de gran importancia que el contribuyente extinga la obligación pagando lo antes posible para que la deuda no crezca.

El contribuyente podrá impugnar alguno de los accesorios anteriormente señalados, por lo que el orden establecido no se aplicará respecto del concepto impugnado.

Las contribuciones, así como sus accesorios, se pagarán en moneda nacional, y en el caso de que se realice alguna operación en el extranjero, y por tanto el pago deba realizarse en aquél país, podrá realizarse en la moneda extranjera correspondiente.

El Fisco aceptará como medio de pago, en lugar del dinero en efectivo, los cheques certificados o de caja, los giros postales, telegráficos o bancarios, las transferencias de fondos reguladas por el Banco de México y las transferencias electrónicas a favor de la Tesorería de la Federación, en los casos que establezcan las leyes fiscales.

Es importante señalar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas por resultar incosteables en cuanto a su cobro, o por que el deudor o responsable solidario sea insolvente.

Para que pueda proceder la cancelación de los créditos, se considerarán incosteables cuando se den los siguientes supuestos:

- El importe del crédito sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión (UDIS).
- El importe del crédito sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión (UDIS) y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito.
- Aquéllos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se considerará insolvente al deudor o a los responsables solidarios:

- Cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran embargado.
- Cuando no se puedan localizar.
- Hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

En el caso de que el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados para su cancelación.

c. Permitir que el Fisco ejercite sus facultades de comprobación

El contribuyente, además de cumplir con las obligaciones señaladas en los párrafos anteriores, *debe permitir que el Fisco pueda inspeccionar y revisar dicho cumplimiento*, para lo cual será necesario que los causantes lleven los sistemas de contabilidad establecidos en las leyes fiscales, según el tratamiento fiscal que tengan.

En cualquier caso, los sistemas de contabilidad siempre deberán ser claros y transparentes con el objeto de que el Fisco realice la revisión en las condiciones idóneas para corroborar el cumplimiento fiscal oportuno de los particulares o en su defecto el incumplimiento.

B. *Derechos del contribuyente*

Ahora, por un lado, las autoridades fiscales tienen la facultad de revisar los actos fiscales de los contribuyentes, pero también tienen obligaciones que se traducen en derechos para los gobernados, que van orientados a establecer las condiciones más favorables para un mejor cumplimiento por parte del contribuyente.

Lo anterior significa que para que los gobernados cumplan de una mejor manera, tienen derecho a que el Fisco les proporcione:

- Asistencia gratuita mediante diversos medios de difusión y atención al público donde se explique de una manera clara y sencilla las disposiciones fiscales.
- Crear y mantener oficinas en diversos lugares del país, con módulos de orientación que auxilien al contribuyente.
- Elaborar formularios de declaración que puedan ser llenados fácilmente por los causantes, y distribuirlos oportunamente.
- Señalar con precisión en los requerimientos, los documentos que el contribuyente debe presentar ante las autoridades fiscales.
- Dar a conocer los derechos y medios de defensa que se pueden hacer valer contra las resoluciones de las autoridades fiscales.
- Efectuar por todo el país reuniones con los contribuyentes en donde se les informe las modificaciones a

las disposiciones fiscales y los periodos de presentación de declaraciones.

- Publicar anualmente las resoluciones dictadas por el Fisco en las que se establecen disposiciones de carácter general, agrupándolas de tal modo, que se facilite su conocimiento por parte del contribuyente: son las denominadas misceláneas fiscales.

a. Asistencia al contribuyente

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público en cumplimiento de lo anterior, podrá orientar fiscalmente a los contribuyentes de forma inmediata, confidencial y gratuita de la siguiente manera:

- En forma personal a través del Centro Nacional de Consulta en la ciudad de México o en las diversas áreas o módulos de asistencia al contribuyente, y en las 65 administraciones locales jurídicas de ingreso del país.
- También por medio de las unidades móviles ubicadas en rutas de mucha afluencia en donde no se encuentran oficinas del SAT; por vía telefónica; por *Internet* y por diversas publicaciones.

b. Consultas al Fisco

El contribuyente también tiene derecho a consultar en forma individual a las autoridades tributarias sobre situaciones reales y concretas en materia fiscal. El Fisco a su vez tiene la obligación de contestarlas, y si la contestación resulta favorable para el gobernado le creará derechos, siempre y cuando la resolución haya sido emitida por escrito y por la autoridad fiscal competente.

La resolución emitida por las autoridades fiscales no podrá ser revocada por la misma.

c. Peticiones al Fisco

Los contribuyentes en ejercicio del derecho constitucional de petición podrán en forma respetuosa, pacífica y por escrito formular instancias o peticiones ante las autoridades fiscales.

Las instancias o peticiones deberán presentarse en los formatos oficiales aprobados y publicados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Cuando no existan formas aprobadas, las promociones deberán presentarse en los siguientes términos:

- Constar por escrito.
- Debe estar firmado por el promovente o por la persona que legalmente lo represente.
- Señalar la autoridad fiscal a la que se dirige.
- El propósito de la promoción.
- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada.

El Fisco, por su parte, tiene la obligación de resolver sobre las instancias o peticiones que se le formulen en un plazo de tres meses. Una vez transcurrido dicho término sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente, e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien esperar a que ésta se dicte.

A esta figura se le conoce como *negativa ficta*, la cual constituye propiamente una resolución de la autoridad en sentido negativo y puede ser combatida en forma optativa por el contribuyente, ya sea a través del juicio de nulidad o el recurso de revocación.

d. Devolución de contribuciones

Con relación a la obligación de pago, el particular cumple su obligación pagando cuando así lo estipula la ley; por lo tanto, es importante señalar que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales, a los contribuyentes, ya sea de oficio o a petición de parte.

¿Existen otras regulaciones de menor jerarquía que también establezcan derechos para los contribuyentes?

4. Otras regulaciones

El Fisco federal con el objeto de mejorar el cumplimiento de sus facultades fiscales y aclarar cada vez mejor las obligaciones fiscales de los contribuyentes, anualmente publica una serie de resoluciones que establecen disposiciones de carácter general agrupadas para una mejor facilidad en su manejo y conocimiento, y por el tipo de leyes que abarca, en una reglamentación conocida comúnmente como *miscelánea fiscal*.

La miscelánea fiscal establece un conjunto de reglas relacionadas con una serie de contribuciones que los contribuyentes deberán aplicar para lograr un mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Los derechos y obligaciones que se contemplan en la miscelánea fiscal tienen una vigencia anual.

Una vez que el contribuyente se encuentra cumpliendo con sus obligaciones fiscales, el Fisco en ejercicio de sus

facultades de comprobación y revisión puede realizar una serie de actos tendentes a verificar su cumplimiento. Tales facultades deberán ajustarse al principio de legalidad establecido en la Constitución con el objeto de evitar abusos.

La siguiente interrogante es *¿cuáles son los medios de defensa que reconocen las leyes fiscales para los contribuyentes?*

SEGUNDA PARTE

EJERCICIO DEL DERECHO

V. DEFINICIÓN DEL TEMA

Hemos señalado que el Fisco como institución encargada de recaudar las contribuciones que el Estado destinará para cubrir los gastos públicos, actúa bajo un régimen de facultades legalmente reconocidas, desde la Constitución general de la república, hasta el último nivel en la jerarquía de las normas.

Este régimen de facultades le concede a las autoridades fiscales un ámbito de actuación legal con el objeto de que constantemente pueda revisar y controlar el cumplimiento eficaz de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Ambas partes, por tanto, interaccionan a través del derecho o, dicho de otra manera, mantienen un vínculo denominado relación tributaria.

1. *Relación tributaria*

Esta relación tributaria existente entre el Fisco y los contribuyentes, al sustentarse en un ámbito de derechos y obligaciones, coloca a ambas partes en una situación de igualdad jurídica.

El vínculo existente entre el Fisco y los contribuyentes, derivado de la obligación fiscal, constituye una relación de derecho que implica que las autoridades fiscales puedan exigir el pago del crédito fiscal.

El acreedor fiscal y los deudores del Fisco mantienen una relación tributaria en virtud de la existencia del crédito fiscal: si no hay crédito, no hay relación tributaria.

La relación tributaria al ser regulada por el derecho tiene un carácter jurídico.

¿Qué pasa cuando el contribuyente no cumple con sus obligaciones fiscales?

2. Incumplimiento de los contribuyentes

Si la obligación consiste en el pago de contribuciones, el Fisco en virtud de la relación jurídica tributaria cobrará los créditos que tiene a su favor como si se tratara de un acreedor normal, pero con la diferencia de que puede exigir el cumplimiento de las contribuciones no pagadas directamente y en forma coactiva.

Esto es, la hacienda pública no tiene la necesidad legal de acudir primero a demandar el pago del crédito vía tribunales, pues la naturaleza e importancia misma del crédito fiscal reconocidas en la ley justifican el cobro coactivo.

Si se trata de otras obligaciones fiscales, como son: llevar los sistemas de registros contables establecidos en la ley, presentar declaraciones, retener impuestos, presentar avisos, entre otras, el Fisco ante el incumplimiento podrá, independientemente del cobro del crédito fiscal y de las sanciones penales que pudieran corresponder, sancionar a los contribuyentes a través de la imposición de multas.

Pero, ¿las autoridades fiscales pueden realizar actos que causen agravios a los contribuyentes en el ejercicio de sus facultades?

3. *Actos de las autoridades fiscales*

El Fisco puede realizar actos que causen agravios a los particulares cuando se encuentran ejerciendo sus facultades fiscales; es decir, las autoridades hacendarias pueden lesionar los derechos de los contribuyentes a través de una resolución que no se ajuste a la misma ley, y por tanto sea ilegal.

Lo anterior implica que los actos administrativos que realice el Fisco en ejercicio de sus facultades deban contener por lo menos los siguientes requisitos establecidos en las leyes fiscales:

- Debe constar por escrito.
- Señalando la autoridad fiscal que lo emite.
- Estar fundado y motivado.
- Expresando la resolución, el objeto o propósito de que se trate.
- Debe ostentar la firma del funcionario fiscal competente para emitirlo.
- El destinatario del mismo, esto es, el nombre o nombres de las personas a las que va dirigido, y en caso contrario deberá señalar los datos suficientes que permitan su identificación.
- Si la resolución determina la responsabilidad solidaria, deberá señalar su causa legal.
- Las notificaciones que no cumplan por lo menos con los anteriores requisitos serán ilegales.

Es conveniente señalar que los actos y resoluciones de las autoridades fiscales tienen por disposición del Código Fiscal de la Federación, una presunción de legalidad, es decir que se consideran en principio ajustados a las leyes.

Sin embargo, el mismo Código impositivo establece que las autoridades fiscales frente a una negativa lisa y

llana por parte de los contribuyentes acerca de los hechos que motivaron los actos o resoluciones, deberán probarlos.

Por lo tanto, esta negativa lisa y llana de los particulares constituye una forma para revertir la carga de la prueba al Fisco en las afirmaciones que haga con relación a determinados hechos.

¿Cuándo se puede considerar que los actos del Fisco son ilegales?

4. *Los actos ilícitos del Fisco*

Básicamente cuando *violan el principio de legalidad*:

- Cuando los actos que realizan las autoridades fiscales carecen de fundamentación; es decir, *que no existe un precepto legal aplicable para el acto concreto*.
- También cuando les falta motivación, esto es, *que hay una ausencia de razonamiento en el escrito de la autoridad que justifique que su actuación se ajusta al precepto legal que lo fundamenta*.
- Asimismo, resultan ilegales los actos del Fisco cuando *no se encuentren emitidos por las autoridades fiscales competentes. Y para el caso de que dicha autoridad no haya observado las normas del procedimiento respectivo*, lo que provoca entonces que existan vicios de legalidad procedimental que afecten los derechos de los contribuyentes por haberlo colocado en un estado de indefensa legal.

De esta forma resultarán ilícitos los actos del Fisco cuando: no estén fundamentados en la ley; les falte motivación; no sean emitidos por

las autoridades fiscales competentes; tengan vicios de procedimiento y sean consecuencia de una inexacta aplicación de la ley.

¿Existe algún medio de defensa para los contribuyentes en contra de los actos de las autoridades fiscales?

VI. MEDIOS DE DEFENSA QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES

Efectivamente, los particulares tienen a su disposición *medios de defensa establecidos en las leyes fiscales*, con los cuales pueden impugnar los actos, procedimientos o resoluciones del Fisco que afecten sus esferas jurídicas. Estos mecanismos defensivos en su conjunto integran la llamada justicia administrativa.

1. *Justicia administrativa*

En este apartado haremos un análisis panorámico de los medios de defensa básicos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, que tienen los contribuyentes para buscar la protección de sus derechos cuando hayan sido vulnerados o violentados por las autoridades fiscales.

2. *Justicia de ventanilla*

Existen algunos medios de defensa establecidos en el Código Fiscal de la Federación, que lejos de constituir toda una instancia procesal, resultan ser aclaraciones sobre algunas consideraciones que son relativamente sencillas de promover, pero que deben reunir una serie de requisitos legales.

En este caso, encontramos un mecanismo de defensa optativo conocido en la práctica como *justicia de ventanilla*, que tienen los contribuyentes para realizar las aclaraciones que consideren pertinentes con relación a ciertas determinaciones del Fisco que les causen agravio.

El trámite comienza con las aclaraciones que son presentadas por el contribuyente ante la Administración Local de Recaudación, dentro del plazo de seis días siguientes a aquél en que la notificación de la resolución que se pretenda aclarar haya surtido efectos.

Una vez que el particular comparece y ha llenado el formato proporcionado para realizar la solicitud de aclaración, en la que asentará todos los datos de la resolución que se aclara, se integra el expediente relativo a ese asunto. Las autoridades, por tanto, a partir de ese momento deberán resolver sobre la aclaración en el plazo de seis días.

Este mecanismo de aclaración procede contra las siguientes resoluciones:

- Las relativas al Registro Federal de Contribuyentes, cuando haya omisión de datos, errores en el aviso de cambio de situación fiscal, en la presentación de avisos, datos o documentos fuera de los plazos requeridos. En estos casos el particular deberá presentar los documentos que aclaren que no existió dicha omisión.
- Cuando de la declaración fiscal exista omisión en la liquidación de contribuciones por un error aritmético. En este supuesto, el contribuyente deberá presentar los pagos provisionales, su declaración anual y sus

declaraciones complementarias, así como la liquidación de las contribuciones omitidas.

- Cuando se determine el cobro de contribuciones por existir una omisión en la presentación de la declaración o por presentarla fuera del plazo requerido. En esta hipótesis, los causantes deberán presentar los pagos provisionales y la declaración anual.
- En todos los casos será necesario anexar las multas impuestas y los requerimientos de las autoridades.

Si la autoridad fiscal no contesta en el plazo señalado, el particular afectado podrá interponer el recurso de revocación o formular el juicio de nulidad, según lo estime conveniente para que no se extinga sus derechos.

3. *La reconsideración administrativa a favor del contribuyente*

Existe otro mecanismo de defensa para los contribuyentes que consiste en formular a las autoridades fiscales la reconsideración de resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular.

Existe un principio reconocido en la Ley consistente en que una resolución favorable para los particulares solamente podrá ser modificada por el Tribunal Fiscal de la Federación, lo que provoca seguridad para los particulares de que el Fisco no modificará en forma arbitraria tal resolución.

Sin embargo, a través de la reconsideración que el particular le hace al Fisco, éste puede volver a revisar una resolución emitida que le cause un perjuicio al contribu-

yente, la cual por una sola ocasión en forma discrecional podrá ser rectificada en beneficio del gobernado.

Esta reconsideración se tramitará por escrito, el cual deberá acompañarse con los medios de prueba suficientes que acrediten que el Fisco emitió una resolución contraria a la ley, ante la Administración Local de Recaudación, cuando se den los siguientes supuestos:

- La resolución haya sido emitida por los subordinados jerárquicos de la autoridad fiscal.
- Se demuestre fehacientemente que tal resolución se emitió en contravención a las disposiciones fiscales.
- Que el contribuyente no hubiera interpuesto otro medio de defensa.
- Que hubieran transcurrido los plazos para interponerlos.
- Que no haya prescrito el crédito fiscal.

La autoridad fiscal, una vez presentado el escrito, revisará de manera discrecional la resolución, y por una sola vez podrá modificarla o revocarla en beneficio del contribuyente.

Este mecanismo no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.

Esta facultad discrecional procederá cuando el contribuyente solicite la condonación de multas que hayan quedado firmes, y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación. Contra la negativa de condonación no procede recurso de revocación ni el juicio de nulidad.

4. *Medios de defensa en la visita domiciliaria*

La visita domiciliaria es un acto de fiscalización que realizan las autoridades hacendarias a los contribuyentes directamente, o a los responsables solidarios de los mismos o a los terceros con ellos relacionados, en sus domicilios fiscales, con el fin de revisar su contabilidad, bienes, mercancías, expedición de comprobantes fiscales, presentación de avisos, inscripción de registro, etcétera.

Lo anterior con el objeto de verificar que los contribuyentes han cumplido con las disposiciones fiscales, y si no lo han realizado, el Fisco determinará las contribuciones omitidas o los créditos fiscales; y si del incumplimiento se comprueba la comisión de delitos fiscales, proporcionará información a otras autoridades para ejercitar las acciones legales que les competan.

La visita domiciliaria se debe ajustar a una serie de reglas establecidas en el Código Fiscal de la Federación, básicamente:

- La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- Deberán identificarse el visitador o visitadores que intervengan en la visita ante la persona con quien se entienda la diligencia.
- El visitado tendrá derecho a designar dos testigos que asistan en toda la visita.
- Los visitados tendrán la obligación de permitir a los visitadores fiscales, el acceso al lugar o lugares señalados en la orden de visita, así como mantener a su

disposición la contabilidad y cualquier documento que verifique el cumplimiento de las obligaciones;

- De toda visita se levantará un acta parcial en la que constarán todos los hechos y circunstancias que ocurrieron en la visita.
- Los visitantes podrán asegurar la contabilidad en el lugar donde se esté desarrollando la visita, colocándo sellos o marcas cuando exista el peligro de que el contribuyente visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la visita.
- Los visitantes no podrán secuestrar la contabilidad.
- De toda acta deberá otorgársele copia al contribuyente debidamente firmada por los visitantes, testigos designados y el particular.
- Una vez terminada la visita, los visitantes deberán levantar un acta final donde se contengan las conclusiones de la revisión.



Si de la visita realizada se puede desprender el incumplimiento de obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, los visitadores tienen la obligación de asentarlas en las actas parciales que vayan realizando.

Antes de levantar el acta final, y en la última acta parcial en que se establezcan las circunstancias del incumplimiento observado, *el contribuyente tendrá derecho a desvirtuar los hechos u omisiones asentados en la última acta parcial en los siguientes términos:*

- Una vez levantada la última acta parcial, el contribuyente tiene derecho a desvirtuar los hechos u omisiones asentados por el Fisco, presentando los documentos, libros o registros necesarios u optar por corregir su situación fiscal.
- Deberán transcurrir veinte días entre el levantamiento del acta final y la última acta parcial, tiempo en el cual el contribuyente deberá desvirtuar las circunstancias observadas.
- Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de los veinte días.
- Si los contribuyentes no desvirtúan antes del cierre del acta final, el resultado asentado por el Fisco en la última acta parcial presentando los documentos, libros o registros de referencia, se tendrán por consentidos los hechos consignados por las autoridades.
- Los visitadores deberán proporcionar copia del acta al contribuyente o su representante legal, debiendo firmar de conocimiento. Este acto no implica aceptación de los hechos u omisiones por parte del visitado.

Es importante señalar que con el objeto de evitar abusos e irregularidades por parte de los visitadores, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha difundido un documento denominado: "Carta de los Derechos de los Contribuyentes Auditados" en la cual se señala que dichos funcionarios durante el desarrollo de la visita en ningún momento podrán:

- Amenazar, insinuar o intimidar al contribuyente, señalándole que existe la posibilidad de imputarle responsabilidad penal por los hechos u omisiones encontrados en la visita.
- Exigirle a los contribuyentes la renuncia de los medios de defensa que tienen, ya que son irrenunciables.
- Presumir la omisión de ingresos del contribuyente auditado con base en cuentas de cheques de terceros, salvo que el contribuyente se coloque en los supuestos legales.
- Insinuar o señalar vagamente irregularidades fiscales, las cuales deberán hacerse constar en forma pormenorizada en la última acta parcial.
- Exigir a los contribuyentes que las multas a que se hagan acreedores las paguen de contado, ya que tienen la posibilidad de pagarlas en parcialidades y en las condiciones que establezcan las leyes fiscales.

Con este documento se complementan las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación para el desarrollo de las vistas domiciliarias, garantizando plenamente los derechos de los contribuyentes.

El plazo para que el Fisco concluya la visita domiciliaria será de seis meses, el cual podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones

5. *Recurso de revocación*

El recurso de revocación es un mecanismo de defensa administrativo contemplado en el Código Fiscal de la Federación, que tienen los contribuyentes para impugnar las resoluciones dictadas por el Fisco que les causen un agravio en sus derechos.

Tiene por objeto que la autoridad fiscal revise de nueva cuenta su actuación, y de ser el caso lo revoque, modifique o anule si se demuestra su ilegalidad.

Es un recurso que por disposición legal puede interponerse en forma optativa, es decir, el particular podrá interponer primero el recurso de revocación contra una resolución emitida por las autoridades fiscales o bien optar por el juicio de nulidad.

El recurso de revocación se tramita por escrito y debe contener:

- El nombre, denominación o razón social del recurrente.
- Su domicilio fiscal.
- El Registro Federal de Contribuyentes y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Señalar la autoridad a la que se dirige.
- El objeto de la promoción.
- En su caso, deberá señalar un domicilio para oír y recibir notificaciones y persona autorizada para los mismos efectos.
- Debe estar firmado por el interesado o por su representante legal, y si el recurrente no sabe firmar estampará su huella digital.

Si el recurso no cumple con estos requisitos, la ley establece que la autoridad requerirá al particular para que en un plazo de 10 días lo complete. Si el contribuyente no lo completa, el recurso se tendrá por no presentado.

Además, el escrito deberá contener:

- La resolución o acto que se impugna.
- Los agravios que le causa la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Ahora, ¿qué sucede si el particular no cumple con los requisitos anteriores?

Si el escrito no contiene algunos de los requisitos señalados, el Fisco requerirá al particular para que en el plazo de cinco días cumpla con tales requisitos.

Si el particular no expresa agravios se desechará el recurso; si no señala el acto o resolución impugnada se tendrá por no presentado; y si no indica los hechos controvertidos o las pruebas, el recurrente perderá el derecho a señalarlos o se tendrán por no ofrecidas.

Además de los requisitos que debe contener el escrito del recurso, el particular deberá acompañar los siguientes documentos:

- Los que acrediten su personalidad cuando se actúe a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que la autoridad fiscal la reconoció al emitir el acto o resolución impugnada o que se cumple con los requisitos de la representación legal.
- En los que conste el acto impugnado, salvo cuando se trate de impugnación de la negativa ficta.
- La constancia de notificación del acto o resolución impugnado, salvo cuando el contribuyente declare

bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta.

- Si la notificación fuera por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- Las pruebas que se ofrezcan y el dictamen pericial, en caso dado.

El Código Fiscal de la Federación establece que los documentos podrán presentarse en copia simple, siempre que los originales obren en poder del recurrente, y en el caso de que la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al particular la presentación de los originales o copias certificadas.

En este sentido, es importante que la ley permita ofrecer documentos en copia simple, con el objeto de que no se extravíen durante el procedimiento, pero también puede suceder que los contribuyentes ofrezcan documentos falsos, y que las autoridades fiscales ordenen la exhibición original de los mismos o copias certificadas para acreditar con certeza los agravios que se impugnan.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible.

Es un principio procesal que los particulares que ofrezcan como medio de prueba un documento, deban presentarlo en el momento señalado en la ley; sin embargo, puede ocurrir que el sujeto que promueve la prueba no lo tenga físicamente a su disposición, y por lo tanto podrá

solicitarle a la autoridad que conoce del recurso, que ésta a su vez lo solicite al archivo o lugar en donde se encuentra para poderlo valorar.

Para esta finalidad, el oferente del documento deberá identificar con toda precisión los documentos, y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiera tenido oportunidad de obtenerlas.

El recurso de revocación se tramita directamente ante la autoridad responsable de haber emitido o ejecutado el acto impugnado o ante la autoridad competente, en razón del domicilio del contribuyente, la cual tendrá la obligación de revisarlo, y en el caso de que considere fundada la lesión ocasionada al particular, podrá revocar o modificar su resolución con el fin de que ésta se ajuste a las disposiciones legales respectivas.

Es muy importante considerar que la ley establece que el contribuyente, al presentar el recurso de revocación, permite que el procedimiento administrativo de ejecución se suspenda sin la necesidad de garantizar el interés fiscal durante los cinco meses siguientes a partir del momento en que se promueva.



El recurso procede contra los actos administrativos dictados por las autoridades en materia fiscal federal que:

- Exijan el pago de créditos fiscales cuando el contribuyente argumente que éstos se han extinguido.
- Que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea atribuible a la autoridad ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización del 20% por cheques presentados en tiempo y no pagados.
- Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando el contribuyente señale que no se ajustó a la ley.
- Afecten el interés jurídico de un tercero que afirme ser el propietario de los bienes o negociaciones o titular de los derechos embargados.

- Afirme tener derecho a que los créditos a su favor se paguen con preferencia a los fiscales.
- Determine el valor de los bienes muebles, inmuebles o negociaciones embargadas según el avalúo practicado.

Procede también contra las resoluciones administrativas definitivas dictadas por las autoridades en materia fiscal federal que:

- Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos.
- Nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme con la ley.
- Dicten las autoridades aduaneras.
- Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, excepto las emitidas en virtud del empleo de cualquiera de los medios informales de defensa anteriormente señalados que no sean favorables para el contribuyente.

El plazo general para interponer el recurso de revocación es dentro de los 45 días siguientes a aquél en que la notificación del acto o resolución haya surtido sus efectos legales. Dentro de éste término, el contribuyente podrá ampliar el recurso presentando por escrito las modificaciones que estime pertinentes, siempre y cuando la autoridad no haya resuelto al respecto.

La regla anterior cambiará en las siguientes situaciones contempladas en la ley:

- Cuando el contribuyente embargado o los terceros acreedores no estén de acuerdo con el avalúo hecho para la venta de los bienes inmuebles embargados. El plazo para interponer el recurso de revocación será

entonces de 10 días siguientes a la notificación del avalúo.

- También cambiará el plazo cuando se alegue que el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley; esto es, por violaciones cometidas antes del remate o en el caso de que un tercero afirme ser el propietario o titular de los derechos embargados. El plazo para interponer el recurso será en cualquier momento antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, y si la violación es posterior a la convocatoria, el recurso se presentará contra la resolución que finque el remate u ordene la venta fuera de subasta pública.
- En el caso de que un tercero afirme tener preferencia en la aplicación del producto del remate, podrá interponer el recurso en cualquier momento antes de que el importe se aplique al crédito fiscal.
- Cuando se trate de actos de imposible reparación material, o de bienes legalmente inembargables o que se impugne la notificación del acto, el plazo será dentro de los 45 días siguientes a la notificación del requerimiento de pago o de la diligencia de embargo.

El recurso de revocación no procederá, es decir no se admitirá, contra los actos y resoluciones del Fisco que: no afecten el interés jurídico del contribuyente; constituyan resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias; que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación; los que hayan sido consentidos por el contribuyente al no haber promovido el

recurso en los plazos señalados; que sean conexos a otro que haya sido impugnado por algún recurso o medio de defensa diferente; cuando no se amplíe el recurso administrativo o en la ampliación no se exprese agravio alguno, si el particular niega conocer el acto impugnado; si se trata de actos revocados por la autoridad; y se dicten por autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previstas en un tratado para evitar la doble tributación, si el procedimiento se inició con posterioridad a la resolución de un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El recurso de revocación se podrá sobreseer, esto es se extinguirá durante su tramitación:

- Por desistimiento del promovente.
- Cuando durante el procedimiento en que se substancie el recurso administrativo, sobrevenga alguna causal de improcedencia de las anteriormente señaladas.
- Cuando de las constancias que obran en el expediente administrativo quede demostrado que no existe el acto o resolución impugnada.
- Cuando hayan cesado los efectos del acto o resolución impugnados.

Finalmente la autoridad fiscal deberá resolver el recurso en un plazo que no exceda de tres meses contados a partir del momento en que se interpuso el medio de defensa. Si no resuelve, se considerará que la resolución es desfavorable para el particular y, por tanto, podrá impugnarla.

6. *Impugnación de las notificaciones*

La impugnación de las notificaciones que las autoridades fiscales realizan resulta ser un medio de defensa establecido en el Código Fiscal de la Federación que tienen los contribuyentes para solicitarle a la autoridad que anule los actos o disposiciones que se den a conocer al contribuyente por este conducto, cuando éstas no se ajustan a las reglas que para su realización establece la ley, de tal modo que resulten ilegales.

Procede la impugnación en los siguientes casos:

- Que se alegue que un acto o resolución administrativa emitida por la autoridad fiscal no fue notificada.
- Que lo fue en forma ilegal cuando se trate de los actos o resoluciones recurribles para el recurso de revocación.

Si el contribuyente afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso en el que manifestará la fecha en el que lo conoció. En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el mismo recurso, conjuntamente con los que se formulen en contra de la notificación.

Si el particular niega conocer el acto, manifestará el desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal que sea competente para notificar dicho acto, quien le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado.



El contribuyente deberá señalar en el escrito del recurso el domicilio en que se le debe notificar y dar a conocer el acto, asimismo el nombre de la persona facultada para tal efecto, si el particular no hace alguno de estos señalamientos, la autoridad notificará y dará a conocer el acto por estrados.

También podrá ampliar el recurso en un plazo de 45 días a partir del día siguiente en que la autoridad haya dado a conocer el acto y la notificación. El recurso se deberá ampliar impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

La autoridad competente para conocer el recurso estudiará los agravios expresados en contra de la notificación, previamente al examen de la impugnación que en su caso se haya hecho del acto administrativo, pudiendo resolver que no hubo notificación o que ésta fue ilegal o que si fue practicada conforme con el derecho: la impugnación en contra del acto fue extemporánea desechando el recurso.

Si se resuelve el recurso en forma favorable para el contribuyente, se considerará que éste conoce el acto o la resolución desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer, por lo cual quedará sin efecto todo lo actuado en la primera notificación. Las autoridades deberán estudiar la impugnación formulada en contra del acto administrativo.

Cuando se trate de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que en su caso establezcan dichas leyes y de acuerdo con los principios anteriormente señalados.

Las formas que tienen las autoridades fiscales para notificar sus actos y resoluciones a los contribuyentes son:

- *Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo*, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.
 - a) En el caso de las notificaciones personales, cuando el contribuyente no se encuentre el notificador le dejará citatorio en el domicilio, ya sea para que lo espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse dentro del plazo de seis días a las oficinas de las autoridades fiscales.
 - b) Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada, y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.
 - c) En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de su instructivo que se fijará en lugar visible de dicho do-

micilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina fiscal.

- d) Si las notificaciones se refieren a requerimientos para el cumplimiento de obligaciones no satisfechas dentro de los plazos legales, se causarán a cargo de quien incurrió en el incumplimiento, los honorarios que establezca el reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- e) En el caso de las notificaciones por correo certificado con acuse de recibo, la notificación será dirigida al propio contribuyente o su representante legal, quienes deberán firmar el acuse necesariamente para que quede la constancia respectiva.
- *Correo ordinario o telegrama* cuando se notifiquen actos distintos de los que se requieren notificar personalmente.
 - *Edictos* a través de publicaciones durante tres días en el *Diario Oficial de la Federación* y en uno de los periódicos de mayor circulación en la república, cuando la persona a quien deba notificarse haya fallecido y se desconozca al representante de la sucesión, o si hubiese desaparecido, o también se ignore su domicilio. Asimismo cuando el domicilio del contribuyente o el de su representante se ubiquen fuera del territorio nacional.
 - *Estrados*, por medio de un documento que se fijará por cinco días en las oficinas de la autoridad que notifica, en un sitio abierto al público, cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación; se oponga a las diligencias de notificación; desocupe el lugar donde tenga su domicilio fiscal sin presentar el aviso correspondiente, o después de la orden de visita y antes

de un año a partir de la notificación, o después de la notificación de un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

- *Instructivo* fijado en un lugar visible del domicilio fiscal para las notificaciones de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución o cuando la persona a la que deba notificarse no éste en el domicilio, y quien se encuentre se niegue a recibir la notificación.

El Código Fiscal de la Federación establece que las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

La ley también establece que las notificaciones se podrán realizar en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas.

Asimismo, se podrán efectuar de la misma manera en el último domicilio que el interesado haya señalado en el Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrati-

vo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

La notificación personal realizada a la persona con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales. En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

7. Suspensión y garantía en el procedimiento administrativo de ejecución

El Fisco federal, en su carácter de acreedor fiscal, puede exigir el pago del crédito existente a los contribuyentes en forma coactiva, cuando no hayan sido cubiertos o debidamente garantizados a su satisfacción.

En este sentido, las autoridades fiscales podrán iniciar el procedimiento administrativo de ejecución dentro de los 45 días hábiles contados a partir del día hábil siguiente al que se hubieren notificado los actos que lo determinen.

Dicho procedimiento está integrado por el *requerimiento de pago, el embargo, el remate de los bienes y la aplicación del producto del remate al crédito fiscal*.

Comienza con el requerimiento de pago al contribuyente; en caso de que éste no se realice, el Fisco procederá a embargar bienes suficientes para garantizar el crédito.

Esta etapa resulta de gran importancia para las autoridades fiscales porque *con el embargo de bienes garantizarán debidamente su interés fiscal*. Pero también es de gran trascendencia para el contribuyente porque *el Código Fiscal de la Federación contempla la posibilidad de suspender el procedimiento coactivo*.

En el acto del embargo, las autoridades fiscales podrán embargar bienes.

También podrá embargar las negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda a éstas, a través de lo que se denomina intervención; es decir, se colocará en una posición como si fuera el propietario del negocio, y obtendrá de la empresa los ingresos necesarios para cubrir el crédito fiscal

Si la exigibilidad del crédito deriva del cese de la prórroga o de la autorización que se le dio a un contribuyente para pagar en parcialidades —como consecuencia de un error aritmético en las declaraciones o por no haber presentado declaraciones periódicas— ya sea provisional o anual, avisos u otros documentos en los plazos señalados en las disposiciones fiscales, *el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha de que el requerimiento surta efectos legales de notificación.*



Constituido en el domicilio del deudor, y una vez iniciada la diligencia de requerimiento de pago y de embargo, el ejecutor deberá:

- Identificarse ante la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes e intervención de la negociación.
- Indicarle al deudor que señale dos testigos que asistan a la diligencia.
- Levantar el acta pormenorizada de la diligencia.
- Entregarle copia del acta al deudor.
- Dejar bajo la guarda en depósito, los bienes embargados nombrando al depositario bajo su estricta responsabilidad, siempre y cuando no lo haya nombrado el jefe de la oficina fiscal, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.
- El embargo realizado se podrá ampliar en cualquier momento del procedimiento administrativo cuando el Fisco estime que lo embargado no es suficiente para cubrir el adeudo.
- El deudor tendrá derecho a señalar los bienes sobre los cuales se trabaré embargo en el siguiente orden: dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios, y en general los créditos de inmediato y fácil cobro, bienes muebles e inmuebles.
- El derecho a la designación de bienes pasará al ejecutor sin sujetarse al orden anterior cuando el contribuyente no señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido el orden establecido; cuando haya señalado bienes ubicados fuera de la circunscripción territorial de la oficina ejecutora o se encuentren ya gravados, sean de fácil descomposición o deterioro o materias inflamables.

El ejecutor no podrá embargar:

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable para el deudor y sus familiares.
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad, si a ella están destinados.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- El derecho al usufructo, pero no los frutos de éste.
- Los derechos de uso o habitación.
- El patrimonio de la familia en los términos que establezcan las leyes desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.

Los deudores del fisco tienen derecho a solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si garantizan el interés fiscal y acreditan que han impugnado la resolución que determina el crédito. Si el contribuyente in-

terpuso el recurso de revocación en los tiempos señalados, el plazo para garantizar el crédito fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha de su interposición, debiendo el deudor acreditar tal situación ante la autoridad ejecutora en los 45 días siguientes para que el procedimiento se suspenda.

Las formas de garantizar el interés fiscal podrán ser conforme a los medios y condiciones que establezca el Código Fiscal, en los siguientes términos:

- Por depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas.
- Hipoteca o prenda sobre bienes muebles o inmuebles.
- Fianza otorgada por las instituciones afianzadoras autorizadas, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- Obligación solidaria asumida por un tercero que comprobe ser idóneo y solvente.
- Embargo en la vía administrativa a solicitud del contribuyente.
- Títulosvalor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de los medios señalados.

El procedimiento culminará con el remate y la aplicación del producto de la enajenación al crédito fiscal.

- Es importante señalar que el crédito fiscal determinado y no cobrado o requerido se extingue en cinco años. El término de la prescripción del crédito se inicia

a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer ésta como una excepción en los recursos administrativos.

- El término para la prescripción se puede interrumpir con cada gestión de cobro que haga el Fisco federal a través del procedimiento administrativo de ejecución, siempre y cuando se haga del conocimiento del deudor la existencia del crédito o cuando el deudor haga un reconocimiento expreso o tácito del mismo.
- Los particulares podrán solicitar a las autoridades fiscales la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

8. *El procedimiento contencioso administrativo*

Mejor conocido como juicio de nulidad, es un procedimiento administrativo que se ventila ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

El Tribunal Fiscal de la Federación tiene una naturaleza de carácter administrativo, y tiene plena autonomía para dictar sus resoluciones, lo que le permite que exista una igualdad procesal entre el Fisco y los contribuyentes como partes integrantes de la contienda legal.

Su competencia en la materia fiscal le permite conocer de las controversias que existen entre los contribuyentes y el Fisco, revisando la legalidad de sus actos cuando éste dicte resoluciones en las que:

- Se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije la cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

- El Fisco niegue la devolución de un ingreso —de los regulados en el Código Fiscal de la Federación— indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- Impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- Causen un agravio en materia fiscal distinto a los señalados anteriormente.

Se encuentra integrado por una sala superior, la cual se divide en dos secciones. Cada sección se compone por cinco magistrados, y existe un presidente que no forma parte de ninguna sección.

Por otra parte, en el ámbito nacional existen salas regionales integradas por tres magistrados, cada una repartidas de la siguiente forma:

- *La región del Noreste*, con jurisdicción en los estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.
- *La región del Norcentro*, comprendida por los estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.
- *La región del Noreste*, integrada por los estados de Nuevo León y Tamaulipas.
- *La región de Occidente*, constituida por los estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.
- *La región del Centro*, por los estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.
- *La región de Hidalgo*, con jurisdicción en los estados de Tlaxcala Puebla y Veracruz.
- *La región de Guerrero*, con jurisdicción en el estado de Guerrero.
- *La región del Sureste*, comprendida por los estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- *La región metropolitana*, con jurisdicción en el Distrito Federal y el estado de Morelos.



El juicio de nulidad se promueve directamente ante el Tribunal Fiscal de la Federación por el contribuyente, en contra de los actos o resoluciones del Fisco que sean contrarios al derecho. El Tribunal, por su parte, revisará sobre la legalidad de los mismos, pudiendo anularlos en caso de ser necesario.

Las partes que intervienen en el juicio de nulidad son:

- El demandante (que generalmente es el contribuyente).
- El demandado (que generalmente es el Fisco, o el particular cuando le favorezca una resolución que las autoridades fiscales pretendan anular).
- El titular de la dependencia o entidad de la Administración Pública Federal, Procuraduría General de la

República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada.

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación de ingresos. Y también podrá apersonarse en otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.
- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

El Código Fiscal de la Federación establece que solamente podrá aparecer un demandante por escrito. Habrá una excepción cuando se trate de la impugnación de resoluciones conexas que afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio de nulidad contra dichas resoluciones en un solo escrito, debiendo designar un representante común.

El escrito de demanda en el que promuevan dos o más personas en contravención con lo anterior, se tendrá por no presentado.

El juicio de nulidad no procederá en contra de los siguientes actos:

- Cuando no se afecten los intereses jurídicos del demandante.
- Cuya impugnación no corresponda conocer al citado Tribunal.
- Que sean materia de una sentencia emitida por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, a pesar de que las violaciones alegadas sean diversas.

- Respecto de las cuales hubiera consentimiento por no haber promovido a tiempo algún medio de defensa o juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- Que sean materia de un recurso o juicio pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el Tribunal.
- Que puedan impugnarse utilizando algún recurso o medio de defensa, excepto de aquellos cuya interposición sea optativa.
- De los relacionados con otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente; o cuando haya identidad de partes y se invoquen idénticos agravios, o siendo diferentes las partes y los agravios, el acto impugnado sea uno mismo; o se controviertan varias partes del mismo acto, independientemente de que las partes y los agravios sean o no distintos: se impugnan actos que constituyan antecedente o consecuencia de otros.
- Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
- Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
- Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
- Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe el acto reclamado.
- Que se pueda impugnar conforme con lo establecido por la Ley de Comercio Exterior, cuando no hubiese transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando ya haya sido ejercida.
- Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión surgida de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere la Ley de Comercio Exterior.

- Dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- En los demás casos en que la improcedencia surja de alguna disposición del Código Fiscal de la Federación o de leyes especiales.

El juicio de nulidad podrá finalizar antes de que se dicte la sentencia por el sobreseimiento de la acción, el cual se presenta en los siguientes casos:

- Cuando el demandante solicite la terminación del juicio.
- Si durante el procedimiento aparece o sobreviene alguna causal de improcedencia.
- Por muerte del demandante, si su pretensión no se puede transmitir o si la muerte provoca que se deje sin efectos el acto impugnado.
- Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto o resolución impugnada.
- Los demás casos en que por disposición legal exista un impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

El juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda por escrito ante la sala regional competente, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que la notificación de la resolución impugnada haya surtido sus efectos legales.

La demanda también podrá presentarse enviándola por correo certificado con acuse de recibo, si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde se encuentre la sala, o cuando ésta se ubique en el Distrito Federal, y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se lleve a cabo en el lugar en que resida el demandante.



Ahora el procedimiento presenta las siguientes etapas en cuanto a su conformación:

- La presentación de la demanda y en su caso la ampliación.
- La contestación a la demanda y en su caso, la ampliación.
- El ofrecimiento y desahogo de las pruebas.

- La formulación de los alegatos para cada parte y posteriormente el cierre de la instrucción.
- La sentencia.

Con relación a la presentación de la demanda y su ampliación, básicamente se puede señalar que ésta se debe presentar por escrito, la cual contendrá los siguientes requisitos:

- El nombre y domicilio fiscal del contribuyente.
- El domicilio para recibir notificaciones, de ser el caso.
- La resolución que se impugna.
- La autoridad o autoridades demandadas.
- El nombre y domicilio del particular demandado, cuando el juicio sea promovido por el Fisco.
- Los hechos que den motivo a la demanda.
- Las pruebas que se ofrezcan, con la observación de que en el caso de que se ofrezcan periciales o testigos, deberán precisarse los hechos sobre los que deban versar, señalando sus nombres y domicilios.
- Los conceptos de impugnación.
- El nombre y domicilio del tercero cuando exista.
- La firma del contribuyente, y si no sabe o no puede firmar, imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

Si se omiten los datos del demandante, la resolución impugnada y los conceptos de impugnación, se desechará la demanda.

Si se omite alguno de los demás requisitos, el magistrado instructor, quien es el que conoce del asunto, requerirá al promovente para que los complete dentro de los cinco días, apercibiéndolo de que en el caso de que no lo haga, la demanda se tendrá por no presentada o las pruebas por no ofrecidas, según corresponda.

En el juicio de nulidad, la representación legal debe acreditarse por medio de un poder otorgado ante un notario público o carta poder firmada ante la presencia de dos testigos, y ratificada cada firma ante la presencia de un notario o ante los secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación.

El particular podrá autorizar a un licenciado en derecho para que en su nombre reciba notificaciones. El abogado, a su vez, podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos.

Por su parte, la representación del Fisco le corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo federal en el reglamento o decreto respectivo, o conforme lo establezcan las disposiciones locales, tratándose de las autoridades de las entidades federativas coordinadas. También podrán nombrar delegados para recibir notificaciones.

A la demanda será necesario acompañarla con los siguientes documentos:

- Copia de la demanda y de los anexos para cada parte.
- El documento que acredite o reconozca la personalidad del promovente.
- El documento en el que conste el acto impugnado.
- Copia de la instancia no resuelta, en su caso.
- Constancia de notificación del acto impugnado.
- Cuestionario que deberá desahogar el perito ofrecido.
- El interrogatorio para los testigos ofrecidos.
- Las demás pruebas documentales.

Con relación a la ampliación de la demanda, ésta procederá por escrito señalando el nombre del promovente y

el juicio en que se actúa, dentro de los 20 días siguientes a aquél en que la notificación del acuerdo que admita la contestación surta sus efectos, cuando:

- Se impugne una negativa ficta.
- Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda; así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- Contra actos no notificados o notificados en forma ilegal.
- Cuando con motivo de la contestación se introduzcan cuestiones que no hubieran sido conocidas por el promovente al presentar la demanda, y que no cambien los fundamentos de derecho de la resolución impugnada.

La contestación de la demanda deberá realizarse una vez que se le ha corrido traslado al demandado para que conteste, dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de la demanda.

También deberá contestarse la ampliación de la demanda dentro de los 20 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del acuerdo que la admita.

La contestación a la demanda y de la ampliación deberá contener los siguientes requisitos:

- Las consideraciones que a juicio del demandado impidan que el tribunal emita una decisión de fondo, desvirtuando las acciones legales en que se funda el demandante.
- La afirmación o negativa concreta de cada uno de los hechos que el demandante le imputa, exponiendo cómo ocurrieron, o bien si los ignora por no serle propios.
- Los argumentos por medio de los cuales se demuestre la ineficacia de los conceptos de impugnación.

- Las pruebas que ofrezca en los mismos términos que en la demanda principal.
- Los incidentes que impiden que el procedimiento continúe por ser de previo y especial pronunciamiento. Estos pueden ser: *De incompetencia por razón del territorio; de acumulación de autos; de nulidad de notificaciones; de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia; la recusación por causa de impedimento, falsedad de documentos y suspensión de la ejecución.*

La parte demandada deberá acompañar a su escrito de contestación los siguientes documentos:

- Copia de la contestación para cada parte.
- Copia de los documentos que anexe.
- El documento con el que acredite su personalidad, cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- El cuestionario que deberá desahogar el perito, firmado por el demandado.
- La ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.
- Las pruebas documentales que ofrezca.

Las pruebas que se podrán ofrecer son: los documentos públicos, los documentos privados, los dictámenes periciales, la inspección judicial, los testigos, la presunción, y en general toda clase de prueba que provoque convicción en el ánimo del juzgador, pero que no sea contraria al derecho.

No se admitirán la confesión de las autoridades mediante la absolución de posiciones y la petición de informes, salvo que se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades.

En este sentido, harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, y los hechos legalmente afirmados por las autoridades en documentos públicos.

Con relación a la etapa de alegatos, las partes deberán expresar los razonamientos suficientes con los que pretendan demostrar sus acciones y excepciones para convencer al Tribunal.

El magistrado instructor, 10 días después de concluida la sustanciación del juicio y de no haber cuestiones pendientes que impidan la resolución del mismo, notificará a las partes por lista para que en el término de cinco días formulen sus alegatos por escrito. Una vez transcurrido dicho plazo, con o sin alegatos se cerrará el periodo de instrucción.

Finalmente, el juicio concluirá con la sentencia que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, la cual se deberá pronunciar en un término de 60 días después de cerrada la instrucción. Dentro de los primeros 45 días el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo.

La sentencia definitiva dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación podrá resolver en el siguiente sentido:

- Reconoce la validez de la resolución impugnada.
- Declara la nulidad de la resolución impugnada.
- Declara la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos.

El Código Fiscal de la Federación contempla otros medios de defensa, dentro del procedimiento contencioso administrativo, en caso de que durante el juicio se hayan presentado irregularidades.

El recurso de reclamación es uno de ellos, y procede en contra de las resoluciones que el magistrado instructor haya emitido con relación a: la admisión, desechamiento o tener por no presentada la demanda, la contestación a la misma, la ampliación de cada una o alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; y aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero.

El recurso se interpondrá directamente ante la sala dentro de los 15 días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación de que se trate. Se le dará vista a la contraparte por 15 días para que exprese lo que a su derecho convenga, y sin mayor tramitación la sala resolverá.

El recurso de revisión es otro medio que tienen las partes para impugnar las resoluciones de las salas regionales que: decreten o nieguen sobreseimientos y sentencias definitivas o cuando ejerzan la facultad de atracción.

Se tramitará ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la sala regional que corresponda.

El plazo para su interposición será de 15 días siguientes al día en que surta efectos la notificación del acto, cuando se den las siguientes hipótesis:

- Siempre que la cuantía del mismo no exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Fede-

ral, vigente al momento de la emisión de la sentencia o resolución.

- Sea de una importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la antes señalada o de cuantía indeterminada, debiéndose razonar necesariamente esta circunstancia para la admisión del recurso.
- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:
 - a) La interpretación de leyes o reglamentos en forma tácita o expresa.
 - b) A la determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
 - c) A la competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
 - d) A violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
 - e) A violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias que afecten al interés fiscal de la Federación.
- Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para efectos del seguro de riesgos del trabajo.

9. *El juicio de amparo en materia administrativa*

Esta es la última instancia de defensa que tienen los contribuyentes para impugnar los actos de las autoridades fiscales.

El amparo en materia fiscal tiene por objeto revisar la constitucionalidad de los actos o resoluciones del Fisco federal, cuando éste ha violado las garantías constitucionales de los contribuyentes.

Puede ser de dos tipos:

- *El amparo indirecto* que se promueve ante los jueces de Distrito y que procede:
 - a) Contra las leyes fiscales que por su sola expedición causen un perjuicio al contribuyente.
 - b) Contra los actos de las autoridades fiscales que violen directamente las garantías individuales de los contribuyentes.
 - c) Contra los actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva.
 - d) Puede suceder que el particular elija primero interponer el juicio de nulidad cuando alegue violaciones de legalidad; o si considera que existen violaciones constitucionales: ocurrir directamente al juicio de amparo.
 - e) Si el particular elige primero el juicio de nulidad, deberá agotar todas las instancias que le correspondan antes de interponer el juicio de amparo.

- *El amparo directo* que se promueve ante el Tribunal Colegiado de Circuito a través de la autoridad fiscal que emitió el acto, y que procede en contra de las sentencias definitivas que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación.



El plazo para la interposición del juicio de amparo será como regla general de 15 días siguientes a partir de que la resolución impugnada haya surtido sus efectos legales, o que el contribuyente haya tenido conocimiento de la misma o de su ejecución, o simplemente se haya ostentado de su existencia.

El plazo será de 30 días a partir de su entrada en vigor cuando se reclame una ley; de 90 días cuando se impugnen sentencias definitivas que pongan fin al juicio en los que el particular no haya sido notificado legalmente para ocurrir al mismo, o si reside fuera del lugar del juicio pero dentro del país.

Y de 180 días si el particular reside fuera del país, a partir del día siguiente en que tuviera conocimiento de la sentencia definitiva. En el caso de que el promovente regresara al lugar del juicio, el plazo será de 15 días.

El juicio de amparo resulta ser un mecanismo de control de la constitucionalidad de los actos de las autoridades fiscales, el cual, como última instancia procesal, estará orientado a la protección de las garantías individuales del particular que la haya solicitado.

Sin embargo, por ser un juicio autónomo también presenta causales de improcedencia y de sobreseimiento; será necesario ofrecer las pruebas conducentes, y la sentencia que se dicte, en el caso del amparo indirecto, también podrá ser revisada a través del recurso de revisión

10. *Procedimiento amistoso para la solución de controversias en materia tributaria en el ámbito internacional*

Los convenios internacionales para evitar la doble tributación generalmente establecen un procedimiento amistoso para la solución de controversias en los siguientes términos:

- Cuando un contribuyente residente en un país considere que las medidas adoptadas por uno o ambos Estados contratantes del respectivo convenio impliquen para él una imposición que no esté conforme con las disposiciones establecidas en el documento internacional, podrá presentar ante la autoridad competente del Estado contratante (por ejemplo: la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en caso de que el contribuyente resida en México) una petición por escrito declarando los fundamentos por los cuales solicita la revisión de dicha imposición.

- La petición se podrá realizar independientemente de la utilización de los recursos que establezca la legislación interna de cada país, y el plazo para su presentación dependerá de los términos acordados en el convenio internacional.
- La autoridad competente del Estado en donde resida el contribuyente, si le parece fundamentada la solicitud y si no está en condiciones de resolverla, la someterá a una solución conjunta con la autoridad competente del otro Estado, comunicándose incluso directamente entre sí, y ambas aclararán en lo posible los conceptos que impiden una adecuada interpretación y aplicación del convenio mediante un acuerdo amistoso, con el objeto de evitar la doble tributación.

BIBLIOGRAFÍA

- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 14a. ed., México, Themis, 1999, colección Textos Universitarios.
- FERNÁNDEZ SAGARDÍ, Augusto, *La defensa fiscal y usted...*, México, Sicco, 1999.
- MARGAIN MANAUTOU, Emilio, "De anulación o de ilegitimidad", *De lo contencioso administrativo*, 8a. ed., México, Porrúa, 1999.
- SÁNCHEZ PICHARDO, Alberto C., "Recursos administrativos, juicio de nulidad y de amparo", *Los medios de impugnación en materia administrativa*, México, Porrúa, 1997.
- SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Carta de los derechos de los contribuyentes auditados 1999*, México, Sistema de Administración Tributaria, 1999, <http://www.shcp.gob.mx>.