



80

**Potestades de la administración
tributaria y los derechos
del contribuyente en México**

Gabriela Ríos Granados

DERECHO ADMINISTRATIVO

Mayo de 2006

En el presente documento se reproduce fielmente el texto original presentado por la autora, por lo cual el contenido, el estilo y la redacción son responsabilidad exclusiva de ésta. D. R. © 2006, Universidad Nacional Autónoma de México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Circuito Maestro Mario de la Cueva s/n, Ciudad de la Investigación en Humanidades, Ciudad Universitaria, 04510 México, D. F. ❖ Venta de publicaciones: Coordinación de Distribución y Fomento Editorial, Arq. Elda Carola Lagunes Solana, Tels. 5622-7463/64 exts. 703 o 704, fax 5665-3442.

www.juridicas.unam.mx

15 pesos

DR © 2006.

Instituto de Investigaciones Jurídicas - Universidad Nacional Autónoma de México

CONTENIDO

I. Introducción.....	1
II. Potestades de la administración tributaria.....	1
III. Garantías y derechos de los contribuyentes.....	5
IV. Posición del contribuyente frente a la administración tributaria y el interés fiscal.....	14
V. A modo de conclusión.....	16
VI. Bibliografía.....	16

*A mis padres, por dejarme su legado de amor
y transmitírselo a mi hija*

I. INTRODUCCIÓN

En primer lugar, cabe señalar que este ensayo forma parte del proyecto de investigación “Los derechos de los contribuyentes y la doctrina tributaria a la luz de la jurisprudencia mexicana”, y además, será publicado por la Facultad de Derecho de nuestra universidad, en una colaboración en homenaje al profesor Eduardo Martínez de la Vega y Gloria,

La temática que abordo en las siguientes páginas forma parte de una línea de investigación que he analizado desde años atrás,¹ y ahora lo planteo con una perspectiva distinta, en la que examino las relaciones de la Administración Tributaria con los contribuyentes en el desenvolvimiento de las actuaciones tributarias, es así que, en un primer capítulo, reflexiono sobre las potestades de la Administración Tributaria establecidas en nuestro derecho positivo; en el segundo capítulo, cavilo sobre los derechos contenidos en el Título Segundo, Capítulo Único, del Código Fiscal de la Federación (en lo siguiente CFF), y en el ordenamiento de reciente creación: la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (en adelante LFDC);² y, en un tercer y último capítulo, hago unos breves apuntamientos sobre la posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria.

II. POTESTADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

En un primer acercamiento al tema, resulta necesario hacer una serie de precisiones conceptuales sobre la potestad tributaria.³ La doctrina ha reconocido que cuando el Estado actúa co-

La autora es Profesora Interina de la Facultad de Derecho e Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Autónoma de México.

¹ Ríos Granados, Gabriela, “Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado: España y México”, Documento de trabajo núm. 42, México: UNAM-III, julio 2003, p. 3; -----, “Límites en el Acceso y uso de la información de la base de datos de la Administración Tributaria (Caso México)”, en La influencia de las nuevas tecnologías en el derecho tributario, Algunos casos de derecho comparado entre España y México, Ríos Granados Gabriela, coordinadora, México: UNAM: IJJ, 2006, pp. 162-163; -----, Los derechos subjetivos de los contribuyentes, ponencia presentada en “Congreso Nacional sobre el Delito Fiscal”, organizado por la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, los días 2 y 3 de mayo de 2002, en la Ciudad de Zatecas.

² Por disposición del artículo primero transitorio de dicha ley, entró en vigor un mes después de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación* el 23 de junio de 2005.

³ Respecto a este tópico, existe una vasta doctrina extranjera que lo ha analizado con profundidad, y que por supuesto se recomienda su amena lectura. En España tenemos a Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al Estudio de Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976; Martín Queralt, Juan, “La potestad tributaria”, en *Tratado de Derecho Tributario*, Amatucci, Andrea, director, Colombia: Temis, 2001; González García, Eusebio, Lejeune Valcárcel, Ernesto, *Derecho Tributario I*, Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997; Calvo Ortega, Rafael, *Curso de Derecho Financiero* vol. I: Derecho Tributario (parte general) Madrid: Civitas, 1998; Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *El Poder Financiero*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1977; Carzola, Prieto, *Poder tributario y Estado contemporáneo*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1981. En Argentina a Fonrouge, Giuliani, *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires: Depalma, 1993. En la doctrina italiana: Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964, vol. I; Micheli, “Premesse per una teoria della potestà di imposizione” en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1967; Cocivera, Principi di diritto tributario, vol. I, Milano, 1961; Alessi, *Istituzioni di Diritto Tributario Parte Generale*, Torino: UTET, 1965. En México: De la Garza, Sergio Francisco,

mo legislador despliega su potestad tributaria normativa, y cuando en concreto aplica estas normas tributarias desarrolla su potestad de imposición.⁴ En tal sentido, se hace una distinción entre ambas potestades, debido a que la primera se desenvuelve en el plano del poder de imperio, y la segunda en la relación crédito-deuda.⁵ Nuestro estudio se centrará en la potestad de imposición del Estado, en este orden de ideas, el titular de esta potestad de imposición es el Servicio de Administración Tributaria⁶ y los organismos fiscales autónomos; quienes, por consiguiente, son sujetos activos dotados del poder-deber de aplicar los tributos en cada caso concreto, con plenas facultades administrativas inherentes a la gestión tributaria.⁷

La finalidad de la potestad de imposición es hacer efectiva la prestación tributaria,⁸ y dicha potestad se despliega en varios estadios: liquidación, recaudación, revisión y sanción.⁹ Nuestro estudio se concretará en las facultades de comprobación y sanción.

1. *Facultades de comprobación*

Si partimos del supuesto de que en nuestro sistema tributario existe la autodeterminación de los tributos, es decir, la determinación del tributo corresponde íntegramente al sujeto pasivo, la facultad de comprobación de las autoridades fiscales puede ser o no ejercitada,¹⁰ de tal manera que la autoridad tributaria gestiona el pago del tributo cuando éste no se ha efectuado, o cuando se realiza de forma incorrecta. Las facultades de comprobación de la autoridad fiscal conforman la fase oficiosa del procedimiento tributario, y de acuerdo con Rodríguez Lobato, la fase oficiosa se distingue por su contenido o finalidad, y puede ser de tramitación, de ejecución y de sanción.¹¹

Derecho Financiero Mexicano, México: Porrúa, 1999; García Bueno, Marco César, en *Anuario 2005 de la Enciclopedia Jurídica Mexicana*, México: IJ/Porrúa, entre otros destacados tributaristas.

⁴ Priego Álvarez, Freddy, “Capítulo 7: La Potestad Tributaria Normativa: El concepto”, en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, coordinador, México: Porrúa, 2005, p.118.

⁵ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, “Capítulo 8: Los sujetos de la potestad de imposición”, p. 192.

⁶ Desde el uno de julio de mil novecientos noventa y siete.

⁷ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, “Capítulo 8: Los sujetos de la potestad de imposición”, p. 193.

⁸ En este sentido, García Bueno aclara que esta atribución de la autoridad administrativa se ejerce mediante actos administrativos “para gestionar el pago del tributo cuando no ha sido cubierto por el contribuyente, o lo ha hecho en cuantía diferente a la que le corresponde.” García Bueno, Marco César, “Potestad tributaria”, en *Anuario 2005 de la Enciclopedia Jurídica Mexicana*, *op. cit.*, p. 555.

⁹ Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, *op. cit.*, “Capítulo 8: Los sujetos de la potestad de imposición”, p. 192.

¹⁰ De acuerdo con estas ideas, “De la Garza apunta que este procedimiento de determinación supone la declaración del sujeto pasivo, la indagación por parte de la autoridad tributaria acerca de la veracidad del contenido de la declaración, la valoración de las pruebas proporcionadas por el declarante y allegadas por la propia autoridad y la producción del acto liquidatorio”. De la Garza, *op. cit.*, pp. 751 y 753. En el mismo sentido, Margáin Manautou, Emilio, “De las facultades de comprobación de la autoridad fiscal”, en *Estudios Jurídicos*, Escuela de Derecho, Universidad Intercontinental, enero-junio, 1999, núm. 10, p.13.

¹¹ “La fase oficiosa del procedimiento fiscal, que por su contenido o finalidad puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o no de una obligación fiscal sustantiva o formal; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzado del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de ilícitos fiscales.” Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México: Harla, 1983, p.175.

El título tercero del CFF establece las facultades de las autoridades fiscales, entre las que cabe mencionar las facultades de asistencia para el contribuyente (artículo 33) y las facultades para contestar consultas tributarias (artículos 34, 34-a), entre otras.

Ahora bien, las facultades de comprobación se encuentran sancionadas en el precepto 42¹² de ese cuerpo normativo, en el que se establecen taxativamente las facultades de comprobación; en tal sentido encontramos las de rectificación de errores aritméticos u omisiones;¹³ el requerimiento a los sujetos pasivos de la obligación tributaria¹⁴ de la contabilidad, documentos o informes para que los exhiban en su domicilio; prácticas de visitas domiciliarias; revisión de dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes; practicas de avalúos o verificación física de toda clase de bienes; recabar datos o informes de

¹² “Artículo 42. Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

”I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.

”II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

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

”IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

”V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales y de la presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes, así como para solicitar la exhibición de los comprobantes que amparen la legal propiedad o posesión de las mercancías, y verificar que los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas cuenten con el marbete o precinto correspondiente o, en su caso, que los envases que contenían dichas bebidas hayan sido destruidos, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.

”Las autoridades fiscales podrán solicitar a los contribuyentes la información necesaria para su inscripción en el citado registro e inscribir a quienes de conformidad con las disposiciones fiscales deban estarlo y no cumplan con este requisito.

”VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

”VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

”VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

”Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

¹³ También conocida como revisión de corrección aritmética. De la Garza, *op. cit.*, p. 733.

¹⁴ El concepto de sujeto pasivo de la obligación tributaria es más amplio que el del contribuyente, ya que comprende a terceros obligados, como los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos.

funcionarios y por último, allegarse de las pruebas necesarias para formular denuncia, querrela o declaratoria de perjuicio al Ministerio Público por la posible comisión de delitos tributarios.

Lo anterior conlleva a indicar que las facultades de comprobación tienen como finalidad determinar los tributos y créditos fiscales omitidos, así como verificar la comisión de delitos tributarios. Es así que durante el curso de las facultades de comprobación, en el caso de que se compruebe la comisión de alguna infracción, la autoridad revisora podrá iniciar el procedimiento sancionatorio, en este supuesto, ambas facultades conviven al mismo tiempo.

La autoridad despliega su actividad fiscalizadora o inspectora,¹⁵ en la que realiza actividades preparatorias,¹⁶ de tal manera que la autoridad revisora requiere de toda la información que refleje la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como su contabilidad, datos, informes, etc. De esta forma, se realizan visitas domiciliarias para inspeccionar la contabilidad, bienes y mercancías del sujeto pasivo. La doctrina nacional¹⁷ ha reconocido pacíficamente que el fundamento de las visitas domiciliarias es el artículo 16 constitucional. Las visitas domiciliarias derivan de un procedimiento administrativo.

En esta fase, también encontramos la revisión de los dictámenes de los contadores públicos autorizados. El dictamen tiene una larga tradición en nuestro sistema de fiscalización, pues se instituyó en 1959 en el artículo 52 del primer CFF.¹⁸ Los dictámenes deberán versar sobre los estados financieros de los contribuyentes, acerca de las operaciones de enajenación de acciones de los contribuyentes, respecto de la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del Impuesto al Valor Agregado, y sobre cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales.

El artículo 48 del CFF indica que, en ejercicio de las facultades de comprobación, la autoridad fiscal podrá requerir a los sujetos pasivos documentos, datos o informes fuera de una visita domiciliaria.

2. *Facultades sancionadoras*

Las facultades sancionadoras de las autoridades fiscales se encuentran consignadas en el Título Cuarto, capítulo I, sobre las infracciones del CFF; específicamente, las infracciones relacionadas con las facultades de comprobación están reguladas en el artículo 85 del CFF. De tal forma que las autoridades fiscales se encuentran facultadas para imponer multas por infracciones a las normas tributarias. Para dilucidar qué se entiende por infracciones tributarias, debemos partir del concepto genérico de ilícito tributario. El ilícito tributario es la vulneración de las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, la cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley; este comportamiento puede ser retribuido con sanciones administrativas, penales o civiles, de acuerdo con la política legislativa del sistema

¹⁵ Esta se despliega por antonomasia, mediante la inspección y por auditoria. De la Garza, *op. cit.*, p. 734.

¹⁶ De la Garza entiende como actividades preparatorias aquellas que consisten en la recolección de material respecto de los hechos imponible y la realización de avisos y notificaciones. Criterio que compartimos parcialmente, pues las actividades preparatorias también se llevan a cabo durante el procedimiento de comprobación. *Ibíd.* p.729.

¹⁷ *Ibíd.*, p. 734.

¹⁸ *Ibíd.*, p. 733.

jurídico en que se ubique el ilícito tributario.¹⁹ La infracción es el incumplimiento de las obligaciones tributarias sustantivas y formales, consistente en un hacer o un no hacer, cuya consecuencia es la aplicación de una sanción tributaria. La conducta tipificada como infracción debe estar expresamente señalada en la ley, de acuerdo con el principio de legalidad.²⁰ Comúnmente, las sanciones en materia tributaria son las multas, según lo dispuesto en el artículo 21 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Doctrinalmente,²¹ la multa ha sido definida como la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria. Es de apuntar que la naturaleza jurídica de la multa es represiva,²² y su finalidad es la amenaza de castigo para quienes vulneren el sistema tributario.

A nuestro parecer, en el CFF no se encuentra claramente definido el procedimiento sancionador; sin embargo, de una interpretación armónica de los preceptos relacionados con la facultad de comprobación, se colige que esta facultad se ejerce al mismo tiempo en que la autoridad hacendaria realiza los actos comprobatorios, y se ejercita cuando existe una infracción a las obligaciones tributarias por parte del contribuyente.²³

III. GARANTÍAS Y DERECHOS DE LOS CONTRIBUYENTES

1. Principios de justicia tributaria

En la tradición jurídica tributaria, la doctrina,²⁴ al hacer la reflexión sobre los derechos de los contribuyentes, distingue los principios que limitan el ejercicio de la administración pública frente al contribuyente, mejor conocidos como principios de justicia tributaria,²⁵ y, por otra parte,

¹⁹ Ríos Granados, Gabriela, “Las infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVIII, núm. 114, septiembre-diciembre de 2005, p.1166.

²⁰ *Ibíd.* p. 1171.

²¹ Porras y López, A., *Derecho Fiscal*, México: Porrúa, 1972, p. 143; De la Garza, S. F., *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa, 1999 p. 953; Bielsa, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, (falta editorial) 1956, t. IV., p. 523.

²² Bajo esta concepción también encontramos a Lomelí Cerezo, Margarita, *El poder sancionador de la Administración Pública en materia fiscal*, México: Compañía Editorial Continental, 1961, p. 261.

²³ Sobre el particular, algunos autores españoles han abordado el tópico de la separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador. Fortuna Zaforteza, Mariano, La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador (parte I), en *Crónica Tributaria*, número 103/2002, España, p.127-155; Eserverri Martínez, Ernesto, La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, problemas que plantea, en *Crónica Tributaria*, número 103/2002, España, p.127-155.

²⁴ En la doctrina extranjera encontramos a Casás, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente a partir del Principio de Reserva de Ley Tributaria*, Buenos Aires: Ad-hoc, 2002, p. 133.

²⁵ Estos principios también pueden atribuirse a los procedimientos tributarios, en concreto nos estamos refiriendo al principio de proporcionalidad entendido en el contexto del Derecho Tributario Alemán, del Español y en el comunitario de la Unión Europea. Herrera Molina, con una exposición clara y concisa, define dicho principio en el sentido de que la proporcionalidad se traduce en que se deba examinar si un trato desigual resulta adecuado al fin al que se persigue, si es necesario (que pueda sustituirse por otra medida que lesione menos la igualdad), y si el bien perseguido resulta proporcionado a la desigualdad que se produce. Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Klaus Tipke, prólogo, Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 85; también es recomendable la lectura del artículo de Morillo Méndez, Antonio, “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, en *Tribuna Fiscal*, España, número 108/1999.

los que se refieren a los derechos formales o garantías formales del contribuyente, es decir los derechos que tiene este último durante el proceso de gestión y cobro de los tributos, y los que surgen durante el procedimiento sancionatorio. Los primeros se refieren a la parte sustantiva de las contribuciones, los segundos a la defensa del contribuyente en el ámbito del cobro y gestión de la contribución, y los terceros a su defensa en el plano sancionatorio.

Sobre este punto, hemos de enfatizar que la defensa del contribuyente en México mediante los principios de justicia tributaria es muy reciente, pues fue a principios del siglo pasado (1925) cuando por primera vez se juzga mediante Juicio de Amparo la inconstitucionalidad de las contribuciones por no cumplir los principios de proporcionalidad y equidad.²⁶ Al respecto, sostenemos lo precisado por Eseverri Martínez²⁷ en cuanto a extender la protección de los derechos fundamentales a las relaciones entre la Hacienda Pública y el contribuyente, al señalar que “–la condición de contribuyente no se puede disociar de la condición de ciudadano”.²⁸ En opinión de algunos autores,²⁹ la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha ido fortaleciendo sus atribuciones en materia tributaria para proteger a ciertos grupos de contribuyentes.

Sumada a esta circunstancia, la defensa del contribuyente se robusteció con la creación del otrora Tribunal Fiscal de la Federación, con la promulgación de la Ley de Justicia Fiscal, el 27 de agosto de 1936; y aunque en sus orígenes fue un tribunal de justicia delegado, a partir del uno de abril de 1967 se le otorgó plena autonomía para ejercer la función jurisdiccional y controlar la legalidad de los actos administrativos que limitan la esfera jurídica del particular.³⁰ Sin embargo, no fue sino hasta la reforma de 2000³¹ cuando se le dota de plena competencia genéri-

Ese principio en dichos ordenamientos jurídicos es distinto al mexicano, porque en nuestro sistema tributario el principio de proporcionalidad equivale a capacidad contributiva, según lo interpretado por la Corte en varias tesis jurisprudenciales. Para mayor profundidad en el tema remítase a García Bueno, Marco César, *El principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, México: Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, Tomo XVII, 2000, p. 118; Ríos Granados, Gabriela, “Doctrina tributaria de la jurisprudencia mexicana. La capacidad contributiva”, Documento de Trabajo, núm. 78, México: IJ, diciembre 2005.

²⁶ Ríos Granados, Gabriela, “Doctrina tributaria a la luz de la jurisprudencia mexicana. La capacidad contributiva”, colección Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia, Suprema Corte de Justicia de la Nación, en prensa. Y también en el Documento de Trabajo, número 78, diciembre, México: UNAM/IJ, 2005, p.1. Para los antecedentes de los principios tributarios en México es de obligada lectura el manual de García Bueno, Marco César, *op. cit.*, p.113.

²⁷ Cuando se propuso la creación de un estatuto para el contribuyente dentro del sistema tributario español, este autor indicó que podría ser superfluo, ya que los derechos fundamentales ya estaban contemplados en la Constitución Española. En tal sentido, podemos encontrar a Eseverri Martínez, Ernesto, “Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente”, en *Crónica Tributaria*, núm. 69/1994, p. 20.

²⁸ Eseverri Martínez, Ernesto, “Potestades de la Administración y Derechos del Contribuyente,” en *Crónica Tributaria*, núm. 69/1994, p. 21.

²⁹ Elizondo Mayer-Serra, Carlos, Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, en *Cuestiones Constitucionales*, núm.14, enero-junio, 2006, México, p. 93.

³⁰ Una lectura interesante sobre el tema se encuentra en Armienta Calderón, Gonzalo, “El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas,” en *Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta años al servicio de México*, Tomo I, Memorias, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1987, pp.179-193.

³¹ Publicada el 31 de diciembre de 2000.

ca³² a dicho tribunal, para lo cual se cambió por completo su ley orgánica, y se denominó Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Por otro lado, en la doctrina tributaria tradicionalmente se ha considerado al contribuyente como sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, como deudor, frente al sujeto activo que es el acreedor de la obligación pecuniaria.³³ Desde esta posición de pensamiento, se establece que el sujeto activo es el que tiene el derecho de exigir el pago de la obligación; mientras que el sujeto pasivo está obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación objeto de la obligación tributaria.³⁴ El sujeto activo es fundamentalmente un sujeto titular de derechos, más que de deberes, y estos deberes tienen un carácter secundario.

2. Garantías formales del contribuyente

El interés fiscal como bien jurídico protegido en nuestro ordenamiento tributario genera un cúmulo de derechos subjetivos del contribuyente, entre los cuales destacan en *prime facie* las garantías del contribuyente frente a la administración pública, las cuales podemos clasificar como las garantías formales de la posición jurídica del administrado (García de Enterría). Estos derechos subjetivos se encuentran dentro del sistema de garantías o recursos económicos que le otorga el derecho objetivo al administrado. De esta forma, la garantía procesal sancionada se ve reflejada en la Declaración Universal de los Derechos del Hombre y en el artículo 14 de nuestra Constitución Federal, donde se reconoce el debido proceso legal.³⁵ Así, podemos identificar diversos medios de defensa que se establecen en el CFF, en la Ley Federal del Procedimiento de lo Contencioso Administrativo, y en la Ley de Amparo, así como en procedimientos amistosos para la solución de controversias en materia tributaria en el ámbito internacional establecidos en tratados internacionales.

Respecto a la regulación de los derechos de los contribuyentes, el actual CFF establece un título segundo, capítulo único específico sobre las obligaciones y los derechos de los contribuyentes, de tal forma que en este título se conjugan una serie de obligaciones y derechos para los contribuyentes, sirvan de ejemplo las formalidades para la elaboración de promociones ante autoridades fiscales establecidas en los artículos 18 al 18-a. Para nuestro estudio, únicamente precisaremos los derechos que establece este título en favor de los contribuyentes. De tal manera, que el precepto 18-b sanciona que la protección y la defensa de los derechos y los intereses de los contribuyentes será por medio de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente,³⁶ sin embargo,

³² Término usado por Fix-Zamudio, Héctor cuando propuso que se transformara el Tribunal Fiscal de la Federación en Tribunal Federal de Justicia Administrativa. En Fix-Zamudio, Héctor, *Aspectos Comparativos de la Justicia Administrativa*, México: Tribunal Fiscal de la Federación, tomo V, Memorias, Conferencias Magistrales, p. 87. Y también en la voz "Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa", de la Enciclopedia Jurídica Mexicana, tomo VI, q-z, segunda edición, México: Porrúa/UNAM:IJJ, 2004, p.855.

³³ Cortés Domínguez, M., "Los sujetos de la Obligación Tributaria", en *Revista de Administración Pública*, núm. 48, sept-dic, 1965, Madrid, p. 11.

³⁴ Cortés Domínguez M., *op. cit.*, p. 11.

³⁵ Martínez Rosaslanda, Sergio, "Procedibilidad de la demanda y de la contestación en el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación", en *El Procedimiento Contencioso Administrativo*, Cuarta Reunión Nacional de Magistrados del T. F. F., México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1995, p. 29.

³⁶ Precepto que fue reformado el año 2004 y considera a esta institución como un organismo administrativo autónomo, con la función principal de la protección y defensa e intereses de los contribuyentes. Así mismo, tendrá entre

por cuestiones políticas, dicho organismo autónomo no se ha visto aún cristalizado en nuestro bagaje institucional. Otro derecho ampliamente reconocido en la doctrina es la devolución de cantidades pagadas indebidamente a las autoridades fiscales, el cual está regulado en los artículos 22, 22-a y 22-b del CFF. En esta tesitura, encontramos la compensación de impuestos en el artículo 23 y la compensación de otros créditos y deudas en el precepto 24. Otro derecho consagrado en el cuerpo legislativo es la acreditación de estímulos fiscales, la cual está sancionada en el artículo 25 del mismo ordenamiento. Asimismo, los contribuyentes tendrán derecho a destruir mercancías que hayan perdido su valor por deterioro o por otras causas, de conformidad con lo establecido en el artículo 32-f. Sin embargo, se estipula la obligación de donar los bienes básicos para la subsistencia humana en materia de alimentación o salud a las instituciones autorizadas.

En cuanto al novedoso texto de la LFDC, éste se desarrolla en cinco capítulos, el primero se refiere a las disposiciones generales, el segundo al derecho a la información,³⁷ la difusión y la asistencia al contribuyente, el tercero a los derechos y garantías en los procedimientos de comprobación, el cuarto a los derechos y garantías en el procedimiento sancionador, y el quinto a los medios de defensa del contribuyente. Del análisis del artículo 1o. de la LFDC se desprende que esta ley tiene la finalidad de regular por una parte los derechos, y por otra, las garantías básicas de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. De esta manera, en el artículo 2o., se establecen los derechos generales de los contribuyentes, entre los que se encuentran el derecho a la información, el derecho a la devolución de impuestos, el derecho a obtener certificación de las declaraciones del contribuyente, el derecho al secreto fiscal, el derecho a formular alegatos, el derecho a corregir su situación fiscal con motivo de las facultades de comprobación y el derecho al trato con dignidad. Nuestro estudio de esta ley se centrará en los capítulos tercero y cuarto, los cuales versan sobre los derechos y garantías en los procedimientos de comprobación y sancionador, respectivamente.

En la LFDC, se sanciona el derecho del contribuyente a recibir información sobre sus derechos y obligaciones durante el curso de las actuaciones de comprobación por parte de la autoridad fiscal. Este derecho a ser informado deberá ejercerse al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal.

También se establece el derecho a corregir su situación fiscal en los distintos tributos objeto de revisión,³⁸ a partir del inicio de las acciones de comprobación y hasta antes de la notificación de la resolución que determine el monto de los tributos omitidos; para lo cual los contribuyentes deberán entregar una copia de la declaración normal o de la complementaria, en la que se manifieste la corrección (artículo 13). Sobre esta circunstancia, los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora copia de la declaración de corrección que hayan presentado, y la auto-

sus facultades la asesoría, representación y defensa de los contribuyentes que soliciten su intervención, siendo la prestación gratuita de sus servicios. Dicho organismo ha generado polémica en cuanto a su conformación y funcionamiento, además de no contar con una ley orgánica. Sin embargo, nosotros consideramos que es un buen inicio para mejorar la relación entre contribuyentes y la Hacienda pública. Ríos Granados Gabriela, "Límites en el acceso y uso de la información de la base de datos de la administración tributaria (caso México)", op. cit., p. 162.

³⁷ Sobre el derecho a la información tributaria existe una amplia literatura extranjera, de la cual se recomiendan algunas obras: Barquero Estevan, Juan Manuel, *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, prólogo Zornoza Pérez, Juan, Navarra: Aranzadi, 2002; Delgado García Ana María, Oliver Cuello, Rafael, *El Deber de Información y Asistencia a los Obligados Tributarios*, Valencia: Tirant lo blanch, 2004.

³⁸ El procedimiento para la corrección fiscal del contribuyente se encontraba sancionado en el artículo 58 del CFF, pero ese artículo fue derogado el 31 de diciembre de 1998.

ridad deberá consignar dicha citación en una acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias. En el supuesto de que haya concluido la visita domiciliaria, la autoridad revisora tendrá un plazo máximo de 10 días, contados a partir de la entrega, para comunicarle al contribuyente, mediante oficio, que se recibió la corrección de la declaración, sin que dicho oficio implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente (artículo 15).

El artículo 16 establece tres momentos para la corrección de la situación del contribuyente: 1) Se plantea la hipótesis de que mientras se ejerzan las facultades de comprobación, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y transcurran al menos tres meses, contados a partir del inicio de dichas acciones, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar, mediante oficio, la corrección fiscal y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate, y se harán del conocimiento del contribuyente. 2) En el caso de que el contribuyente haya corregido su situación después de la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación, y que las autoridades verifiquen que el contribuyente en efecto ha corregido cabalmente su situación, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal. 3) En el supuesto de que los contribuyentes presenten declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo que se determine por las contribuciones omitidas, las autoridades contarán con un plazo adicional de un mes, contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia, para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que en su caso proceda. En la hipótesis de que el contribuyente no corrija cabalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas.

También se establece el pago de una multa en las siguientes hipótesis: 1) En el supuesto de corrección de la situación fiscal, los contribuyentes pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones. 2) Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, pero antes de la notificación de resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas (artículo 17).

Sobre el establecimiento de la multa, lo consideramos inconstitucional debido a que la multa es la consecuencia jurídica del incumplimiento de una obligación tributaria, cuya naturaleza es represiva,³⁹ y, según el texto de la LFDC, la multa se origina por la corrección de la situación fiscal, y no por el incumplimiento de una obligación tributaria. A nuestro parecer, la finalidad de la multa es meramente recaudatoria, con lo cual el legislador comete un abuso al aplicar la multa por corrección de la situación tributaria, pues se le olvidó el consagrado principio *Nulla*

³⁹ Ríos Granados, Gabriela, "El ilícito tributario", en *Manual de Derecho Tributario*, op. cit., p. 307.

poena sine crimine,⁴⁰ es decir, la corrección de la situación tributaria no es una infracción, sino un beneficio que ha otorgado el legislador al contribuyente.

Relacionado con este artículo se puede citar el párrafo II del precepto 73 del CFF, el cual sanciona que “no se impondrán multas cuando se cumplan de forma instantánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por la disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que: [...] II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales ...”. Lo anterior conlleva a la necesidad de indicar que se vinculan los artículos 73 del CFF y 17 de la LFDC, de lo que se deriva que cuando el cumplimiento del contribuyente no es espontáneo se aplicará una multa. Sin embargo, no obstante que parezca lógica esta pretensión del legislador, se debe atender a los principios de justicia penal, en los que se hace patente que *no hay pena si no existe el delito*, y en el caso concreto, la corrección de la situación del contribuyente deberá tipificarse como infracción para considerar que la multa es constitucional.

Ahora bien, en un análisis del CFF, se identificaron las siguientes conductas tipificadas como infracciones:

1. Omisión de contribuciones por error aritmético⁴¹ (artículo 78).
2. No solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción I).
3. No presentar solicitud de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes a nombre de un tercero, cuando legalmente esté obligado a ello, o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción II).
4. No presentar avisos al Registro o hacerlo extemporáneamente (artículo 79, fracción III).
5. No citar la clave del Registro o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten a las autoridades (artículo 79, fracción IV).
6. Autorizar actas constitutivas de fusión, escisión o liquidación de personas morales sin inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79, fracción V).
7. Señalar otro domicilio fiscal en el Registro (artículo 79, fracción VI).
8. No asentar o asentar incorrectamente el Registro Federal de Contribuyentes de los socios en actas de asamblea (artículo 79, fracción VII).
9. No asentar o asentar incorrectamente el Registro Federal de Contribuyentes en escrituras públicas (artículo 79, fracción VIII).

⁴⁰ Para un estudio más profuso sobre este tema, se recomienda la obra de Luigi Ferrajoli, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal*, prólogo de Bobbio, Norberto, Madrid: Trotta, 1997, pp. 93 y ss.

⁴¹ El legislador en este artículo reguló el error de hecho o material, pues se refiere a un error cometido en la realidad.

10. No verificar la clave del Registro Federal de Contribuyentes (artículo 79, fracción IX).
11. No presentar declaraciones, solicitudes, avisos o constancias (artículo 81, fracción I).
12. Presentar declaraciones, solicitudes y avisos con errores (artículo 81, fracción II).
13. No pagar contribuciones dentro del plazo, salvo que el pago sea espontáneo (artículo 81, fracción III).
14. No efectuar pagos provisionales de una contribución (artículo 81, fracción IV).
15. No presentar aviso de cambio de domicilio, salvo que sea en forma espontánea (artículo 81, fracción VI).
16. No presentar información de las razones por las cuales no se determinó el impuesto (artículo 81, fracción VII).
17. No presentar información los fabricantes, productores, envasadores, y los datos requeridos dentro del plazo señalado (artículo 81, fracción VIII).
18. No proporcionar información requerida en su plazo (artículo 81, fracción IX).
19. No proporcionar información relativa a los clientes, respecto a la impresión de comprobantes (artículo 81, fracción X).
20. No incluir en la solicitud de autorización a todas las sociedades controladoras (artículo 81, fracción XI).
21. No presentar avisos al régimen de consolidación fiscal (artículo 81, fracción XII).
22. No proporcionar información a quienes se les otorgaron donativos (artículo 81, fracción XIII).
23. No dar información de operaciones mediante fideicomisos (artículo 81, fracción XIV).
24. No dar información sobre inversiones (artículo 81, fracción XVI).
25. No dar información sobre maquiladoras de exportación, empresas de comercio exterior (artículo 81, fracción XVI).
26. No presentar la declaración informativa con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 81, fracción XVII).
27. No proporcionar información de los contribuyentes sujetos a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (artículo 81, fracción XVIII).
28. No proporcionar información de los controles físico o volumétrico (artículo 81, fracción XIX).
29. No presentar aviso cuando se deje de ser residente en México (artículo 81, fracción XX).
30. No estar registrados en el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 81, fracción XXI).

31. No proporcionar información del interés real por créditos hipotecarios (artículo 81, fracción XXII).
32. No proporcionar información de ventas a maquiladoras (artículo 81, fracción XXIII).
33. No proporcionar constancia de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta (artículo 81, fracción XXIV).
34. No contar con controles volumétricos (artículo 81, fracción XXV)
35. No llevar contabilidad (artículo 83, fracción I).
36. No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales (artículo 83, fracción II).
37. Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código Fiscal lo establezcan (artículo 83, fracción III).
38. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas (artículo 83, fracción IV).
39. No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan los ordenamientos fiscales (artículo 83, fracción VI).
40. No expedir o no entregar comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan (artículo 83, fracción VII).
41. Microfilmear o grabar en discos ópticos documentación o información para efectos fiscales sin cumplir los requisitos que establezcan las disposiciones relativas (artículo 83, fracción VIII).
42. Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, o contrate el uso o goce temporal de bienes (artículo 83, fracción IX).
43. No dictaminar los estados financieros (artículo 83, fracción X).
44. No cumplir los requisitos sobre los gastos indispensables y donativos, y no expedir los comprobantes correspondientes (artículo 83, fracción XI).
45. No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional (artículo 83, fracción XII).
46. No tener en operación o no registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras (artículo 83, fracción XIII).
47. No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada (artículo 83, fracción XIV).
48. No identificar en contabilidad las operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero (artículo 83, fracción XV).

Las infracciones mencionadas se encuentran vinculadas con tres obligaciones fundamentales: a) inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, b) pagar los tributos y c) llevar contabilidad. Sin embargo, no son las únicas conductas tipificadas como infracciones en el CFF, existen otras entre las que cabe mencionar las realizadas por instituciones de crédito (artículo 84-

A); las cometidas por los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito (artículo 84-C); las cometidas por factoraje financiero (artículo 84-E); las realizadas por las casas de bolsa (artículo 84-G); las relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (artículo 85); las relacionadas con la obligación de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas (artículo 86-A); las vinculadas con la obligación de garantizar el interés fiscal (artículo 86-C); las infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (artículo 86-E); las cometidas por empleados públicos (artículo 87); las infracciones de terceros por asesorar o aconsejar para omitir el pago de una contribución o ser cómplices (artículo 89); y las relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos (artículo 91-A).

Respecto de lo anterior, se deduce que la corrección de la situación fiscal del contribuyente no está tipificada como infracción en el CFF.

Sobre la naturaleza jurídica de la multa, algunos autores⁴² han indicado que las multas tienen entre sus objetivos: el preventivo, el represivo, el correctivo, el disciplinario, *el tributario* y el de castigo. Sobre el objetivo tributario estamos en total desacuerdo, pues rompe con toda la estructura de las infracciones tributarias.

El artículo 18 otorga un plazo de seis meses a las autoridades fiscales para determinar las contribuciones omitidas detectadas en el ejercicio de sus facultades de comprobación. El cómputo del plazo se realizará de conformidad con el artículo 50 del CFF. Si las autoridades fiscales no efectúan la determinación oportunamente, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y períodos revisados.

En lo concerniente al procedimiento sancionador, únicamente se establecen dos artículos dirigidos a proteger los derechos de los contribuyentes. En esta tesitura, en primer lugar encontramos que se presume de buena fe la actuación de los contribuyentes, y que corresponde a la autoridad fiscal acreditar las circunstancias agravantes que señala el CFF en la comisión de infracciones tributarias (artículo 21). Por otra parte, se establece que bajo el supuesto de que durante el ejercicio inmediato anterior los contribuyentes con ingresos menores al monto equivalente a 30 veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente, elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante el embargo en vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes, y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero que no cuenten con la documentación necesaria para acreditar su legal estancia en el país (artículo 22).

Sobre el texto de la LFDC creemos que es una obra perfectible, pues reconoce algunos derechos que ya estaban sancionados en el CFF, y, por otro lado, consideramos que debió haber ampliado los derechos de los contribuyentes frente a todas las actuaciones de la Administración Tributaria –en específico las sancionatorias– a fin de establecer una relación más equilibrada entre el contribuyente y la Administración Tributaria, pues lo que se busca en un estatuto o en una ley sobre los derechos de los contribuyentes es, según Ferreiro Lapatza, “un conjunto de normas inteligibles y abarcables que fijen, de forma clara, cierta y comprensible para el común de

⁴² González Macías, María Dolores, *Infracciones y Sanciones Fiscales*, Guadalajara: Indectec, 1997, p.192.

los ciudadanos, los derechos y deberes en cuanto contribuyentes les incumben; y a su vez, que se recree un equilibrio entre los derechos y deberes del Estado acreedor de los tributos que el contribuyente debe soportar”.⁴³

IV. POSICIÓN DEL CONTRIBUYENTE FRENTE A LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA Y EL INTERÉS FISCAL

La relación jurídica tributaria coloca al contribuyente frente a la Administración Pública, y lo ubica en posición de subordinación respecto del poder tributario, esta es la visión clásica de la mayoría de la doctrina.⁴⁴ Sin embargo, desde nuestro punto de vista, la relación jurídica entre la Administración y el contribuyente los sitúa en un mismo nivel; es decir, con la juridicidad de las contribuciones, el sujeto pasivo del impuesto deja el ropaje de súbdito para adquirir el de contribuyente, con derechos y obligaciones,⁴⁵ tiene una conducta tanto pasiva como activa. Adquiere una situación activa cuando se le dota de poderes en la defensa del interés fiscal.

En general, el contribuyente adquiere un carácter pasivo frente a la Administración Pública, sin embargo, su actuación es activa en los casos de las devoluciones de contribuciones, en donde la Administración Pública es sujeto deudor de la obligación tributaria, porque debe una prestación al contribuyente. En cuanto a las relaciones entre la Administración Tributaria y el contribuyente, opinamos que se deben reconocer los derechos subjetivos del contribuyente como sujeto pasivo frente a la Administración Tributaria. Este reconocimiento consiste en la dotación de medios jurídicos efectivos para la defensa y el reclamo de los derechos fundamentales contemplados en nuestra Constitución; sirva de ejemplo el otorgamiento de una vivienda digna, educación de calidad, becas y beneficios para los estudiantes que no tienen capacidad económica; seguridad pública eficiente para todos los ciudadanos, y seguridad social de calidad, eficiente y suficiente, entre otros derechos y servicios públicos fundamentales. Si observamos estos casos en el mundo fáctico, se demuestra que el Estado garantiza parcialmente la protección estos derechos y el otorgamiento de estos servicios, en otras palabras, otorga mínimos prestacionales. De tal manera que nosotros sostenemos que el reconocimiento de derechos subjetivos del contribuyente con base en el interés fiscal permite de forma eficaz lograr las finalidades de interés general.⁴⁶

⁴³ Ferreiro Lapatza, José J., “El Estatuto del Contribuyente”, en *Derecho Tributario*, tomo XI, 1995, pp. 363 y ss.

⁴⁴ En más cualificada doctrina encontramos a A. D. Giannini, *Instituciones de Derecho Tributario* (traducción española de Fernando Saínz de Bujanda) Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957, pp. 41-44; Blumenstein, Ernest, *Sistema di Diritto delle Imposte* (traducción italiana de Francesco Forte) Milano: Giuffré, 1954, p. 1.; Jarach, Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Liceo Profesional CIMA, 1969, p. 10. Berliri, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, vol. I, Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1964. En México, en esta misma corriente de pensamiento se ubica Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Capítulo 10, Los sujetos de la potestad de Imposición”, en *Manual de Derecho Tributario, op. cit.*, p. 191. En el mismo sentido, encontramos el apuntamiento de Martínez Rosaslanda, quien ha indicado que “una de las notas naturales en el Juicio de Nulidad es la desigualdad procesal, a favor de las autoridades, en virtud del interés público que tutelan”. Martínez Rosaslanda, Sergio, “Procedibilidad de la demanda y de la contestación en el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, en *El Procedimiento Contencioso Administrativo, Cuarta Reunión Nacional de Magistrados del T. F. F.*, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1995, p. 44.

⁴⁵ En este mismo sentido, podemos ubicar a Priego Álvarez, Freddy, “Capítulo 7, La Potestad Tributaria Normativa: El concepto”, en *Manual de Derecho Tributario, op. cit.*, p. 119.

⁴⁶ En este mismo sentido, López, Ramón asevera que el reconocimiento de situaciones subjetivas en los campos: social, económico, político y cultural potencializa las finalidades del interés general. En “Derechos fundamentales,

Por tal motivo, es necesario problematizar el concepto de interés fiscal, y desde esta línea de argumentación elaborar un nuevo concepto. Es así que, en un primer apuntamiento se reconoce al interés fiscal como interés público, porque al considerarse como tal se está protegiendo la realización de los fines del Estado⁴⁷ mediante la financiación de estos.

Los ingresos tributarios permiten que el Estado cumpla sus funciones mediante la generación de recursos para sufragar el gasto público. De esta manera, el tributo es a todas luces relevante, ya que logra, como instrumento, canalizar recursos de los contribuyentes al Estado para su propia existencia.

De acuerdo con este razonamiento, este interés público como interés general le es inherente al propio individuo, no únicamente al que tiene el carácter de contribuyente, ya le concierne que el Estado ejecute todas las tareas por las cuales se fundamenta su existencia. Tareas tales como proporcionar seguridad pública, educación y seguridad social e impartir justicia.

El interés fiscal es un interés general, no únicamente le concierne al Estado la salvaguarda de este supremo interés, sino que le concierne a todos los contribuyentes, porque les interesa que el Estado desempeñe las funciones para las cuales fue creado. En este caso, la sociedad civil tiene una actuación activa frente al Estado, al demandarle el cabal cumplimiento de sus funciones. El Estado debe responder por sus propias actuaciones frente al contribuyente.

Bajo este tamiz, la relación jurídica tributaria tiene como base el interés fiscal, y como interés general coloca al contribuyente en el mismo plano de la Administración Tributaria. Por tanto, la Administración Tributaria tiene un derecho subjetivo⁴⁸ frente al contribuyente, y a su vez, este último también posee varios derechos subjetivos. Esto permite que realmente los derechos subjetivos del contribuyente tengan una verdadera protección jurisdiccional.

Desde nuestro punto de vista, el pago de contribuciones es un deber constitucional, y como tal debe protegerse y cumplirse. Sin embargo, al momento de generarse en la realidad fáctica el cumplimiento de ese deber, se le está otorgando a su vez al contribuyente un conjunto de derechos subjetivos, los cuales están protegidos por la Constitución en los capítulos de los Derechos Fundamentales, pero en ocasiones no tienen una tutela judicial efectiva. Tradicionalmente, se ha pensado en el Juicio de Amparo como el medio de defensa de estos derechos; sin embargo, sos-

subjetivos y colectivos al medio ambiente”, *CIVITAS, Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 95, julio-sept, 1997, p. 347.

⁴⁷ En el mismo sentido, Manuel Dublán, *Curso de Derecho Fiscal*, escrito en Lecciones Diarias, Tipografía de “El Siglo XIXI (verificar número, ¿es siglo XIX?), 1898, p. 17.

⁴⁸ Es la facultad que tiene el sujeto activo de exigir el cumplimiento de la norma jurídica; es decir, el precepto atribuye su contenido a un titular denominado “derecho-habiente”, quien tiene el reconocimiento suficiente para obtener del obligado la satisfacción, que corre a cargo del último. Quien paga el precio de una cosa comprada tiene el derecho subjetivo de que se le entregue; y en caso de resistencia, podrá ejercitar la “acción”, o sea la facultad legal de acudir a los tribunales en demanda contra el vendedor desleal. Peniche López, E., *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil*, México: Porrúa, 2000, p. 21. Respecto de este derecho subjetivo, Manuel Dublán considera que el Estado, que ofrece protección al ciudadano, otorgando servicios públicos, asistencia social, creando hospitales, hospicios y establecimientos de beneficencia, y procurando la instrucción de la clase más numerosa, tiene un derecho sin duda de exigir que esa misma clase coopere proporcionalmente a cubrir los gastos que tiene necesidad de hacer para desempeñar su cometido. Manuel Dublán, *op. cit.* p. 17.

tenemos que este juicio resulta inaccesible para los ciudadanos que tienen menos recursos económicos⁴⁹

V. A MODO DE CONCLUSIÓN

La pretensión de esta colaboración ha sido por un lado identificar las garantías y los derechos de los contribuyentes en el marco de nuestro Derecho Tributario, y por otro, esbozar las atribuciones de la autoridad hacendaria bajo su potestad de imposición. Es así que en un primer acercamiento al problema, concluimos que todavía no se construye una literatura jurisprudencial y doctrinal acerca de los principios de justicia tributaria.

Por otra parte, creemos que ha sido enriquecedora la creación de la LFDC; sin embargo, consideramos que todavía no se consagran en su totalidad los derechos subjetivos del contribuyente frente a la autoridad tributaria, con lo cual, se explora la posibilidad de replantearse la posición del contribuyente frente a la Administración Tributaria partiendo del concepto de interés fiscal considerado como interés general.

En relación con las facultades comprobatorias y sancionatorias de la Administración Pública, consideramos que acerca de estas últimas no hay un procedimiento nítido y perfilado en el CFF.

Por último, en cuanto al tratamiento de la multa tributaria con base en la corrección de la situación fiscal establecida en el artículo 16 de la LFDC, su aplicación es inconstitucional, porque dicha acción no se encuentra tipificada como infracción tributaria en el CFF.

Así las cosas, sostenemos que, para mejorar la relación de confianza entre el contribuyente y la Administración Tributaria, se deben establecer de forma clara y precisa todos los derechos subjetivos del contribuyente en un nuevo cuerpo normativo, porque creemos que el vigente es insuficiente para garantizar su protección y regulación, y, por otro lado, se requiere dar sustento científico y jurisprudencial a los principios de justicia tributaria. Además, es necesario encontrar de manera práctica y no onerosa la tutela judicial efectiva de los derechos y garantías de los contribuyentes para que éstos no se hagan nugatorios.

VI. BIBLIOGRAFÍA

Alessi, *Istituzioni di Diritto Tributario Parte Generale*, Torino: UTET, 1965.

Alvarado Esquivel, Miguel de Jesús, “Capítulo 10, Los sujetos de la potestad de Imposición”, en *Manual de Derecho Tributario*, *op. cit.*, p. 191.

Armienta Calderón, Gonzalo, “El Contencioso Administrativo Mexicano. Características y Nuevas Perspectivas”, en *Tribunal Fiscal de la Federación, Cincuenta años al servicio de México*, Tomo I, Memorias, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1987.

⁴⁹ En este mismo sentido encontramos a Buscaglia, Eduardo citado por Miguel Carbonell en, *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales*, México: UNAM, 2002, pp. 134 y 135.

- Barquero Estevan, Juan Manuel, prólogo Zornoza Pérez, Juan, *La Información Administrativa a los Contribuyentes*, Navarra: Aranzadi, 2002.
- Bielsa, R., *Tratado de Derecho Administrativo*, t. IV, Buenos Aires, (falta editorial) 1956..
- Blumenstein, Ernest, *Sistema di Diritto delle Imposte* (traducción italiana de Francesco Forte) Milano: Giuffré, 1954.
- Carbonell, Miguel, *La Constitución pendiente, agenda mínima de reformas constitucionales*, México: UNAM, 2002.
- Casás, José Osvaldo, *Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente. A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Buenos Aires: Ad-hoc, 2002.
- Cortés Domínguez, M., “Los sujetos de la Obligación Tributaria”, en *Revista de Administración Pública*, núm. 48, sept-dic, Madrid,1965,.
- De la Garza, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México: Porrúa, 1999.
- Delgado García, Ana María, Oliver Cuello, Rafael, *El Deber de Información y Asistencia a los obligados tributarios*, Valencia: Tirant lo blanch, 2004.
- Dublán Manuel, *Curso de Derecho Fiscal*, escrito en Lecciones Diarias, (falta lugar de edición) Tipografía de El Siglo XIXI (verificar), 1898.
- Elizondo Mayer-Serra, Carlos, Pérez de Acha, Luis Manuel, “Separación de poderes y garantías individuales: La Suprema Corte y los derechos de los contribuyentes”, *Cuestiones Constitucionales*, núm.14, enero-junio, México, 2006.
- Eseverri Martínez, Ernesto, “Potestades de la Administración y derechos del Contribuyente,” en *Crónica Tributaria*, núm. 69/1994.
- , La separación de los procedimientos de comprobación y sancionador tributario, problemas que plantea, en *Crónica Tributaria*, número 103/2002, España.
- Ferrajoli Luigi, *Derecho y Razón. Teoría del garantismo penal* prólogo de Bobbio, Norberto, Madrid: Trotta, 1997.
- Ferreiro Lapatza, José J., “El Estatuto del Contribuyente”, en *Derecho Tributario*, tomo XI, 1995.
- Fix-Zamudio, Héctor, *Aspectos Comparativos de la Justicia Administrativa*, tomo V, Memorias, Conferencias Magistrales, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 45 años al servicio de México,.
- , Voz “Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”, de la *Enciclopedia Jurídica Mexicana*, tomo VI, q-z, segunda edición, México: Porrúa/UNAM:IJJ, 2004, p.855.
- Fonrouge, Giuliani, *Derecho Financiero*, vol. I, Buenos Aires: Depalma, 1993.
- Fortuna Zaforteza, Mariano, La separación de los procedimientos tributarios de comprobación y sancionador (parte I), en *Crónica Tributaria*, número 103/2002, España.
- García Bueno Marco César, Voz Potestad de imposición, en Anuario 2005 de la Enciclopedia Jurídica Mexicana, México: IJJ/ Porrúa.

- , *El principio de Capacidad Contributiva a la Luz de las Principales Aportaciones Doctrinales en Italia, España y México*, Tomo XVII, México: Tribunal Federal de Justicia fiscal y Administrativa, Colección de Estudios Jurídicos, 2000, p. 118.
- Giannini Aquile Donato, *Instituciones de Derecho Tributario* (traducción española de Fernando Saíenz de Bujanda) Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1957.
- González García, Eusebio, Lejeune Valcárcel, Ernesto, *Derecho Tributario I*, Salamanca: Plaza Universitaria Ediciones, 1997.
- González Macías, María Dolores, *Infracciones y Sanciones Fiscales*, Guadalajara: Indectec, 1997.
- Herrera Molina, Pedro Manuel, *Capacidad Económica y Sistema Fiscal, Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*, Klaus Tipke, prólogo, Madrid: Marcial Pons, 1998.
- Jarach Dino, *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires: Liceo Profesional CIMA, 1969.
- Lomelí Cerezo, Margarita, *El poder sancionador de la administración pública en materia fiscal*, México: Compañía Editorial Continental, 1961.
- López Ramón, “Derechos fundamentales, subjetivos y colectivos al medio ambiente,” en *CIVITAS, Revista Española de Derecho Administrativo*, núm. 95, jul-sept, 1997.
- Margaín Manautou, Emilio, “De las facultades de comprobación de la autoridad fiscal”, en *Estudios Jurídicos*, Escuela de Derecho, Universidad Intercontinental, enero-junio, 1999, núm. 10.
- Martínez Rosaslanda, Sergio, “Procedibilidad de la demanda y de la contestación en el Juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación”, en *El Procedimiento Contencioso Administrativo, Cuarta Reunión Nacional de Magistrados del T. F. F.*, México: Tribunal Fiscal de la Federación, 1995.
- Micheli, “Premesse per una teoria della potestà di imposizione” en *Revista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, I, 1967.
- Morillo Méndez Antonio, “El principio de proporcionalidad en los procedimientos tributarios”, en *Tribuna Fiscal*, España, número 108/1999.
- Peniche López, E., *Introducción al Derecho y Lecciones de Derecho Civil*, México: Porrúa, 2000.
- Porrás y López, A., *Derecho fiscal*, México: Porrúa, 1972.
- Priego Álvarez, Freddy, “Capítulo 7: La Potestad Tributaria Normativa: El concepto”, en *Manual de Derecho Tributario*, Alvarado Esquivel Miguel de Jesús, coordinador, México: Porrúa, 2005.
- Ríos Granados, Gabriela, “Breve semblanza sobre los derechos y garantías de los contribuyentes. Un estudio de derecho comparado: España y México”, *Documento de trabajo* núm. 42, México: UNAM-III, julio 2003.

- , “Límites en el Acceso y uso de la información de la base de datos de la Administración Tributaria (Caso México)”, en *La influencia de la s nuevas tecnologías en el derecho tributario, Algunos casos de derecho comparado entre España y México*, Ríos Granados Gabriela, coordinadora, México: UNAM: IIJ, 2006.
- , “Doctrina tributaria a la luz de la jurisprudencia mexicana. La capacidad contributiva”, colección *Decisiones Relevantes de la Suprema Corte de Justicia, Suprema Corte de Justicia de la Nación*, en prensa. Y también en el *Documento de Trabajo, número 78*, diciembre, México: UNAM/IIJ, 2005
- , “Las infracciones tributarias en el Sistema Tributario Mexicano”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, nueva serie, año XXXVIII, núm. 114, septiembre-diciembre de 2005.
- Rodríguez Bereijo, Álvaro, *Introducción al Estudio de Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1976.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México: Harla, 1983
- Yebra Martul-Ortega, Perfecto, *El Poder Financiero*, Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1977.