



UNIVERSIDAD PANAMERICANA

Facultad de Derecho

Posgrado en Derecho

Con Reconocimiento de Validez Oficial ante la Secretaría de Educación Pública, bajo

acuerdo número 974181 de fecha 15 de julio de 1997

CONSULTAS FISCALES

“Problemáticas respecto a la interpretación del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación de la Federación y sus reformas legislativas.”

Tesis que para obtener el grado de

Maestro en Derecho Fiscal

Sustenta el

Lic. Desiree Corral Kassian

Director de la Tesis

Dr. Juan Manuel Acuña

INDICE

INTRODUCCIÓN	4
CAPÍTULO I. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONSULTAS EN MATERIA FISCAL. ...	7
<i>Definición de Consulta</i>	7
<i>Fundamento Constitucional</i>	9
<i>Fundamento de las Consultas en la Legislación Fiscal</i>	13
Primera Parte. Consultas fiscales formuladas por los particulares.....	14
<i>Requisitos de las Consultas</i>	17
Requisitos formales (artículo 18 del Código Fiscal de la Federación).....	18
Requisitos adicionales (18-A del Código Fiscal de la Federación).....	19
Requisitos de fondo (artículo 34 del Código Fiscal de la Federación).....	20
<i>Vigencia de las consultas en materia fiscal</i>	21
Revocaciones lesivas al particular para en seguida emitirse nuevas que empeoren la situación del mismo.....	28
<i>Consultas sobre precios en operaciones con partes relacionadas</i>	30
<i>Autorizaciones o resoluciones que determinen un régimen fiscal</i>	30
<i>Diferencia entre autorización o determinaciones de un régimen fiscal y consultas fiscales</i>	32
<i>Negativa ficta en instancias o peticiones</i>	38
<i>Positiva Ficta</i>	42
Segunda Parte del artículo 34. Resoluciones favorables.....	42
<i>Resoluciones fiscales. Generalidades</i>	42
Atributos de las resoluciones fiscales.....	45
CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONSULTAS FISCALES.....	49
1981.....	49
1997.....	50
2004.....	51
2006.....	54
2007.....	57
CAPÍTULO III. LINEAMIENTOS DEL SAT ENTORNO A LAS CONSULTAS FISCALES.....	63
<i>Consultas presentadas y resueltas antes de 2007</i>	64
<i>Consultas presentadas en 2006 y resueltas en 2007</i>	64
CAPÍTULO IV. CONSULTAS PRESENTADAS EN 2006 Y RESUELTAS EN 2007. ¿EL ARTÍCULO 36 DEL CFF VIGENTE EN 2006 ES UNA NORMA SUSTANTIVA O ADJETIVA?	66
<i>Diferencias entre las normas adjetivas y sustantivas</i>	66
<i>Análisis de la sentencia de la Segunda Sala de la SCJN</i>	78
CAPÍTULO V. RESOLUCIONES A LAS CONSULTAS PRESENTADAS A PARTIR DE 2007. VIOLACIÓN A GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.....	87
<i>Resoluciones de consultas presentadas a partir de 2007</i>	87
<i>Inconstitucionalidad de la Reforma al artículo 34 del CFF vigente en 2007</i>	88
CAPÍTULO VI. ANÁLISIS DEL CRITERIO DE LA SCJN EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 37 DEL CFF VIGENTE EN 2007.	90
<i>Crítica Criterio de la SCJN</i>	90
<i>Resolución definitiva</i>	95
Resolución dictada para poner fin a un procedimiento.....	98

Manifestación aislada	101
Agravio en Materia Fiscal	104
Consideraciones en torno al Proceso Legislativo.	113
Consideración de la SCJN en torno a la violación del derecho de petición (artículo 8 Constitucional).	117
CONCLUSIONES	119
BIBLIOGRAFÍA.....	124
CASO PRÁCTICO	128

INTRODUCCIÓN

En nuestro país, y debido a la frecuencia y velocidad del cambio normativo en materia tributaria, la fijación del preciso momento de causación de los tributos con su consecución de hacer aplicable la ley vigente en ese instante, explica la trascendencia que tiene el aspecto temporal del hecho imponible.

Las normas jurídicas en materia fiscal son complejas, dinámicas y mutables, de tal forma que los contribuyentes o sus asesores pueden tener diversas dudas que dan lugar a inseguridad jurídica en los sujetos obligados.

En muchos casos, estas personas acuden ante las autoridades fiscales a fin de formularles consultas por escrito con base en lo dispuesto en el artículo 34 del CFF y originar una respuesta que permita conocer el criterio de dichas autoridades, que en algunos casos coincide con la interpretación de los contribuyentes, pero en otras no.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, regula la institución jurídica conocida entre los fiscalistas como “consultas de confirmación de criterio” figura que fue establecida en nuestra legislación con la finalidad de brindar seguridad jurídica a los contribuyentes respecto de la interpretación y aplicación de las complejas disposiciones fiscales, y que no es más que el derecho de petición consagrado en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos reflejado en la legislación fiscal.

Así, ante la complejidad de las disposiciones fiscales, es frecuente que los contribuyentes tenga duda sobre dos o más posibles interpretaciones de una misma disposición fiscal, resultando importante recordar que la indebida interpretación o aplicación de una disposición fiscal puede traer como consecuencia la omisión en el entero de una contribución con la consecuencia de la imposición de una sanción y cobro de recargos por parte de las autoridades fiscales.

Cuando no existe una coincidencia con el alcance o sentido de una norma que fue aplicada por el contribuyente o que se aplicará como consecuencia de modificaciones a la norma, entonces el grado de incertidumbre o inseguridad jurídica es mayor, pues subsisten dos o más interpretaciones sobre una misma situación, que afecta o que podrá afectar al contribuyente.

Por esta razón, se introdujo en el Código Fiscal de la Federación, la figura de la confirmación de criterio a fin de que los contribuyentes puedan formular una consulta ante las autoridades fiscales respecto de la correcta interpretación y aplicación de las disposiciones fiscales para que una vez que sea resuelta se tenga precisamente certeza respecto de la interpretación que debe dársele a determinado numeral.

En otras palabras, la formulación de consultas y sus respuestas eran utilizadas como una estrategia válida para definir una situación jurídica y otorgar certidumbre a los contribuyentes o responsables solidarios respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales; sin embargo, el artículo 34 del CFF verificó modificaciones sustanciales que cambiaron su naturaleza y que han sido fuertemente criticadas.

Antes de 2007, estas respuestas o resoluciones que recaían a las consultas formuladas por escrito podían ser impugnadas por los contribuyentes ante los órganos jurisdiccionales, a fin de alcanzar una sentencia o un fallo que definiera su situación jurídica en relación con la interpretación y aplicación de las disposiciones legales.

Al respecto, el presente trabajo tiene por objeto analizar algunas de las problemáticas que se han suscitado en materia de interpretación del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, efectuando un breve análisis respecto del fundamento constitucional y legal de la figura de las consultas fiscales, sus requisitos, así como respecto de las resoluciones a las consultas formuladas por los particulares, incluyendo

aquellas incógnitas generadas en cuando a la vigencia y validez de las resoluciones favorables a los mismos.

De igual forma, se analizarán los cambios que registró el artículo 34 del CFF, a fin de poder arribar a diversas conclusiones respecto a la utilidad o no de las consultas como un instrumento para definir la situación jurídica de los contribuyentes.

En esta tesitura, se abordará la reforma al artículo 34 del Código efectuada en el ejercicio de 2006, así como las sentencias dictadas por nuestro Máximo Tribunal al tener que resolver si el numeral vigente en dicho ejercicio fiscal constituía una norma de naturaleza sustantiva o procesal adjetiva, que en su momento causó gran polémica en el ámbito fiscalista, debido a las reformas suscitadas en el ejercicio de 2007 por virtud de las cuales dicho numeral limitaba la impugnación de las resoluciones al establecer que las respuestas a las consultas ya no serían vinculativas.

Por su parte, se efectuará un análisis crítico en torno a la reforma al artículo 34 en vigor a partir del ejercicio fiscal de 2007, que establece la no obligatoriedad de las respuestas a las consultas formuladas por los contribuyentes, y si aún bajo el contexto de dicho numeral, las respuestas pueden considerarse resoluciones definitivas impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Finalmente, se efectuará un estudio respecto de los argumentos vertidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para declarar la constitucionalidad del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, analizando si dicha institución jurídica se encuentra actualmente en extinción.

CAPÍTULO I. DEFINICIÓN Y FUNDAMENTO LEGAL DE LAS CONSULTAS EN MATERIA FISCAL.

Definición de Consulta

Partiremos nuestro estudio, de definir qué es lo que debemos entender por la acepción “consulta”.

Al respecto, el doctrinario Guillermo Cabanellas de Torres, define a la “consulta” como “la pregunta que se hace a uno o varios abogados, o el examen de una cuestión de Derecho por parte de éstos, que emiten su opinión sobre el punto o puntos propuestos.¹

La palabra “consulta” viene del verbo “consultar” que significa “preguntar su parecer a alguien, asesorarse, buscar una explicación, una aclaración.”²

De conformidad con la definición apuntada, una “consulta” consiste en una solicitud de opinión a un tercero sobre una determinada situación propuesta.

Ahora bien, el tema a abordar en el presenta trabajo, son las “consulta fiscales” para lo cual debemos ceñirnos a describir qué es lo que debemos entender por materia fiscal.

Así, a fin de tener una más clara idea en relación a dicho concepto referido al campo de lo fiscal, se hace necesario establecer qué ha definido nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación por “materia fiscal.”

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, define qué debe entenderse por “materia fiscal” en las tesis siguientes:

¹ Cabanellas De Torres, Guillermo, “Diccionario Jurídico Elemental”, Heliasta, Argentina, 1998, p.89.

² “Diccionario Enciclopédico Larousse”, Larousse, México, 1998, p.200.

"MATERIA FISCAL. SIGNIFICACIÓN. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias."

Séptima Época, Segunda Sala, Semanario Judicial de la Federación, tomo 69, Tercera Parte, página 51.

"MATERIA FISCAL, QUÉ DEBE ENTENDERSE POR. Por materia fiscal debe entenderse todo lo relativo a impuestos o sanciones aplicadas con motivo de la infracción a las leyes que determinan dichos impuestos."

Quinta Época, Segunda Sala, Apéndice de 1995, Tomo: Tomo III, Parte HO, tesis 1169, página 923.

De las tesis expuestas, se desprende que por "materia fiscal" debemos entender todo aquello relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o lo referente a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Así, conjuntando ambos términos podemos concluir que la consulta en materia fiscal consiste en la solicitud de una opinión en lo relativo a la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de créditos fiscales o sanciones impuestas por infringir leyes tributarias.

Para Dionisio J. Kaye³ consultar en materia fiscal es "someter una duda sobre la materia, al parecer de la autoridad fiscal, con objeto de que ésta emita su dictamen."

El Diccionario de Términos Fiscales establece: "Según Amaya Rivera, el vocablo deriva del latín *consultare*, frecuentativo de *consulo*, y que significó reunir, convocar y era utilizado como *senatus consultas*, es decir, consultar al senado. En

³ Kaye, Dionisio, J., "Derecho Procesal Fiscal", Themis, México, 1991, p. 135.

materia fiscal es la petición formulada por el particular a la autoridad fiscal, para que le de respuesta sobre una problemática determinada.”⁴

Expuesto lo anterior, podemos concluir que la consulta en materia fiscal, es una solicitud o petición formulada a la autoridad fiscal a efecto de que de respuesta emitiendo su opinión respecto de una problemática relacionada con la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de créditos fiscales o sanciones impuestas por infringir leyes tributarias.

Fundamento Constitucional.

El fundamento constitucional de las “consultas en materia fiscal” se encuentra en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos⁵, conforme al cual cualquier gobernado que presente una petición ante una autoridad, tiene derecho a recibir una respuesta.

La garantía individual contenida en el numeral en comento, prescribe el derecho a recibir respuesta de las autoridades a una petición determinada. Esto es, lo que el citado precepto tutela no es el derecho a elevar una solicitud, sino a tener puntual contestación a su planteamiento.

Conforme a lo establecido en el artículo 8 Constitucional, el derecho de petición debe ser respetado por los funcionarios y empleados públicos siempre que la petición se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, y tratándose de materia política, sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos mexicanos.

⁴ Reyes Altamirano, Rigoberto, “Diccionario de Términos Fiscales”, México, Tax, p. 210.

⁵ “Artículo 8. Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

Asimismo, establece la obligación de la autoridad a quien se haya dirigido la petición, de dar respuesta por escrito en breve término al peticionario.

El término "*petición*" no debe entenderse en un sentido gramatical restringido, como la acción para requerir la entrega de una cosa, sino en el más amplio de solicitar a alguien que haga algo. Es cierto que en determinados casos la petición puede consistir en la entrega de un objeto, pero en términos generales el derecho de petición se refiere al requerimiento que hace el gobernado para que la autoridad realice o deje de efectuar algún acto propio de la esfera de sus atribuciones.

En contra de lo que ocurre en la mayoría de las garantías individuales, que imponen al Estado una obligación negativa o de abstención respecto de las actividades que puedan realizar los particulares, el derecho de petición supone una obligación positiva de parte de los órganos estatales, que es precisamente la de contestar por escrito y en breve término al autor de la petición.

Así, el derecho de petición no se limita únicamente a la facultad de pedir algo a la autoridad, ya que el derecho público subjetivo que consagra aquel precepto, bien lo podríamos denominar derecho de respuesta o más precisamente "derecho de recibir respuesta", pues la Constitución otorga la facultad de exigir jurídicamente que la autoridad responda a la petición que se le hace.

Esto es, el derecho de petición obliga a las autoridades a responder las peticiones que les hagan los gobernados; sin embargo, eso no implica que la autoridad a la que se haya formulado la petición, necesariamente, tenga que resolver en sentido afirmativo o favorablemente a los intereses del solicitante. Es decir, el derecho de petición constriñe a las autoridades a dar una respuesta, pero no les impone la carga de responder en determinado sentido.

Dicho criterio ha sido puntualizado por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación en las siguientes tesis "PETICIÓN, DERECHO DE. NO CONSTRIÑE A

RESOLVER DE CONFORMIDAD”⁶ y “PETICIÓN. EL DERECHO RELATIVO NO IMPLICA QUE LAS AUTORIDADES LA RESUELVAN EN UN DETERMINADO SENTIDO.”⁷

Ahora bien, como hemos señalado, el artículo 8 Constitucional, establece la obligación de las autoridades de respetar el derecho de petición siempre que los gobernados cumplan con determinados requisitos, a saber, que el mismo se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa, y tratándose de materia política, únicamente por ciudadanos mexicanos.

Al respecto, recientemente nuestros Tribunales Colegiados de Circuito, emitieron un criterio jurisprudencial definiendo los elementos que debe contener el derecho de petición, mismo que se transcribe a continuación:

“DERECHO DE PETICIÓN. SUS ELEMENTOS. El denominado **“derecho de petición”**, acorde con los criterios de los tribunales del Poder Judicial de la Federación, es la garantía individual consagrada en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en función de la cual cualquier gobernado que presente una petición ante una autoridad, tiene derecho a recibir una respuesta. Así, su ejercicio por el particular y la correlativa obligación de la autoridad de producir una respuesta, se caracterizan por los elementos siguientes: A. La petición: debe formularse de manera pacífica y respetuosa, dirigirse a una autoridad y recabarse la constancia de que fue entregada; además de que el peticionario ha de proporcionar el domicilio para recibir la respuesta. B. La respuesta: la autoridad debe emitir un acuerdo en breve término, entendiéndose por éste el que racionalmente se requiera para estudiar la petición y acordarla, que tendrá que ser congruente con la petición y la autoridad debe notificar el acuerdo recaído a la petición en forma personal al gobernado en el domicilio que señaló para tales efectos, sin que exista obligación de resolver en determinado sentido, esto es,

⁶ PETICIÓN, DERECHO DE. NO CONSTRIÑE A RESOLVER DE CONFORMIDAD. Las garantías del artículo 8o. constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.” (Tesis de jurisprudencia del Tribunal Pleno, publicada en el Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de mil novecientos diecisiete a mil novecientos noventa y cinco, Tomo III, Materia Administrativa, página ochenta y nueve).

⁷ “PETICIÓN. EL DERECHO RELATIVO NO IMPLICA QUE LAS AUTORIDADES LA RESUELVAN EN UN DETERMINADO SENTIDO. El derecho de petición, consagrado en el artículo 8o. constitucional, no implica que las autoridades emitan su resolución precisamente en el sentido expresado por los interesados, puesto que tal garantía sólo obliga a contestar oportunamente, en breve término, y por escrito, las promociones que se presenten.” (Tesis aislada de la anterior Tercera Sala, publicada en el Semanario Judicial de la Federación, Octava Época, Tomo IX, abril de 1999, página ochenta y uno).

el ejercicio del derecho de petición no constriñe a la autoridad ante quien se formuló, a que provea de conformidad lo solicitado por el promovente, sino que está en libertad de resolver de conformidad con los ordenamientos que resulten aplicables al caso, y la respuesta o trámite que se dé a la petición debe ser comunicada precisamente por la autoridad ante quien se ejerció el derecho, y no por otra diversa.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL VIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO.

Amparo en revisión 225/2005. 2 de junio de 2005. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Sánchez Birrueta, secretario de tribunal autorizado por el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal para desempeñar las funciones de Magistrado. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

Amparo directo 229/2005. José Domingo Zamora Arriola. 2 de febrero de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Carreón Hurtado. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

Amparo en revisión 23/2006. Saúl Castro Hernández. 2 de febrero de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Carreón Hurtado. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

Amparo en revisión 361/2006. Sixto Narciso Gatica Ramírez. 28 de septiembre de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Jorge Carreón Hurtado. Secretaria: Gloria Avecia Solano.

Inconformidad 2/2010. Amanda Flores Aguilar. 11 de agosto de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: María Adriana Barrera Barranco. Secretaria: María Trifonía Ortega Zamora.

Tesis XXI.1o.P.A. J/279a. Época; T.C.C.; S.J.F. y su Gaceta; XXXIII, Marzo de 2011; Pág. 2167.”

Conforme a la jurisprudencia citada, el derecho de petición, es la garantía individual consagrada en el artículo 8 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en función de la cual cualquier gobernado que presente una petición ante una autoridad, tiene derecho a recibir una respuesta por parte de la autoridad de que se trate, siempre que se cumplan los siguientes elementos: a) que la petición se formule por escrito ; b) que tanto el contenido sustancial como la manera en que se formula sea de manera pacífica y respetuosa; c) se dirija a una autoridad y se recabe la constancia de que fue entregada y; d) que el peticionario proporcione domicilio para recibir respuesta.

Asimismo, se desprende la correlativa obligación de la autoridad a quien se dirija la petición de emitir respuesta en “breve término”, entendiéndose por éste el que racionalmente se requiera para estudiar la petición y acordarla, que tendrá que ser congruente con la petición, tendiendo la autoridad ante quien se ejercitó el derecho, y no otra diversa, la obligación o deber de notificar el acuerdo recaído a la petición en forma personal al gobernado en el domicilio que señaló para tales efectos.

Fundamento de las Consultas en la Legislación Fiscal.

El fundamento de las consultas en materia fiscal encuentra sustento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, conforme al cual las autoridades fiscales están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas realicen los particulares, derivando de su resolución favorable derechos para estos últimos.

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación señala expresamente lo siguiente:

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

Como puede advertirse, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es una manifestación del derecho de petición consagrado en el artículo 8 Constitucional, que obliga a las autoridades fiscales a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas realicen los particulares, derivando de su resolución favorable derechos para el particular siempre que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la respuesta se haya emitido por escrito por la autoridad competente.

Para efectos prácticos de estudio de dicho numeral, dividiremos el análisis del mismo, en una Primera Parte relativa a la interpretación y requisitos que deben satisfacer los escritos de consulta que formulen los contribuyentes ante el Fisco Federal y; en una Segunda Parte, todo aquello relativo a las resoluciones favorables de las que deriven derechos para los particulares.

Primera Parte. Consultas fiscales formuladas por los particulares.

Como hemos señalado conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas realicen los particulares.

Al respecto, el artículo 34 del citado Código Tributario, establece textualmente lo siguiente:

“ARTÍCULO 34. Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente;”

Del precepto legal transcrito, se advierte en su primera parte la materialización del derecho de petición consagrado constitucionalmente, conforme al cual las autoridades fiscales estarán obligadas a dar respuesta a cualquier consulta formulada por los contribuyentes siempre que se refiere a una situación real y concreta.

De primera impresión parece que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, permite inferir que si las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las peticiones que les hagan los particulares siempre que se refieran a situaciones reales y concretas, al contestar una consulta fiscal con base en aquel numeral se debe considerar que *ipso facto* se aplican en perjuicio del quejoso los preceptos legales sobre los cuales haya versado esa consulta; lo cual no sucede forzosamente.

El hecho de que las autoridades fiscales, en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación "*... sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados ...*", no significa que dichas autoridades no deban contestar otras consultas, incluso aquellas que se refieran a situaciones futuras.

Esto es, el precepto en cuestión debe interpretarse en el sentido de que las autoridades fiscales solamente están obligadas a pronunciarse sobre el fondo de la consulta que se les hace siempre que se refieran a situaciones reales y concretas, pero manteniéndose en todo caso su atribución de dar respuesta a todas las peticiones que, con fundamento en el artículo 8 Constitucional, le eleven los particulares.

De otro modo, es decir, si se aceptara que las autoridades fiscales sólo tienen la obligación de contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas, se estaría violando el derecho de petición de los gobernados consagrado en el artículo 8 de la Constitución General de la República como una garantía individual.

Es así, que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se debe interpretar en relación con el artículo 8 constitucional, que como fue antes señalado establece como garantía individual el llamado "derecho de petición", que consiste en que todo gobernado pueda dirigirse a las autoridades con la certeza de que recibirá una respuesta a la solicitud que formula.

Sin embargo, no debemos perder de vista que el derecho de petición no se limita únicamente a la facultad de pedir algo a la autoridad, ya que el derecho público subjetivo que consagra aquel precepto, bien lo podríamos denominar *derecho de respuesta o más precisamente "derecho de recibir respuesta"*, pues la Constitución otorga la facultad de exigir jurídicamente que la autoridad responda a la petición que se le hace.

Precisamente, la consulta fiscal que se analiza, contenida en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, constituye una de las modalidades del derecho establecido en el artículo 8 constitucional, en favor de los particulares para que acudan ante cualquier órgano del Estado a dirigirle una petición.

Lo anterior, ha sido corroborado en la ejecutoria⁸ que dio origen al criterio jurisprudencial 2/2007 de rubro “CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA QUE EMITE LA AUTORIDAD, CONSTITUYE UN ACTO DE APLICACIÓN DE LAS DISPOSICIONES LEGALES EN QUE SE FUNDE, SUSCEPTIBLE DE SER IMPUGNADA A TRAVÉS DEL JUICIO DE AMPARO, SIEMPRE QUE SE HAYA PLANTEADO UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA Y SE TRATE DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN EN PERJUICIO DEL QUEJOSO” emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la que señala que el artículo 34 del Código debe interpretarse conjuntamente con el artículo 8 Constitucional.

De dicha ejecutoria se desprende que el contenido relacionado de las dos disposiciones, una constitucional y otra legal, permite advertir que en materia fiscal pueden presentarse las siguientes hipótesis:

a) Las autoridades fiscales se encuentran obligadas a responder todas las peticiones que les formulen los particulares, de conformidad con el artículo 8 constitucional.

b) Las autoridades fiscales sólo están obligadas a pronunciarse sobre el fondo de las consultas fiscales que les hagan los particulares cuando se refieran a situaciones reales y concretas, según lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

⁸ Ejecutoria dictada en el AMPARO EN REVISIÓN 2755/98. ALBERTO SABA RAFFOUL. 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Febrero de 2007; Pág. 839

c) Las consultas fiscales que no se refieran a situaciones reales y concretas siempre deben ser contestadas por las autoridades fiscales, de conformidad con el imperativo contenido en el artículo 8 constitucional, aunque sea en el sentido de que no ha lugar a pronunciarse sobre el fondo de los planteamientos que haga el contribuyente.

d) Las autoridades fiscales sí pueden contestar aquellas consultas que no se refieran a situaciones reales y concretas, incluso estudiando el fondo de las cuestiones planteadas, en virtud de que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sólo las faculta para no hacerlo, pero sin limitar su atribución derivada del artículo 8 constitucional, de responder a todas las peticiones que les dirijan los particulares.

Expuesto lo anterior, es claro que las autoridades fiscales se encuentran obligadas conforme al derecho de petición establecido a nivel Constitucional a dar respuesta a cualquier consulta que formulen los contribuyentes, inclusive cuando se planteen sobre situaciones que no sean reales y concretas.

Así, conforme al criterio jurisprudencial sostenido por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, la limitante establecida en la primera parte del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, al señalar “*que sólo estarán obligadas a contestar las consultas sobre situaciones reales y concretas..*” se refiere al fondo de las consultas formuladas por los particulares, por lo que en dichos casos la autoridad tendrá que dar respuesta señalando que no ha lugar a dar contestación a los argumentos de fondo, o bien, dar respuesta a su planteamiento incluso estudiando el fondo del asunto.

Requisitos de las Consultas.

El procedimiento a seguir tratándose de la formulación de consultas a que se refiere el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se encuentra sujeto a

determinados requisitos formales, adicionales y de fondo establecidos tanto en dicho numeral, como en los artículos 18 y 18-A del mismo ordenamiento tributario.

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

Como hemos señalado, ha sido criterio de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, como se ha venido sosteniendo, que la consulta tributaria se relaciona con el derecho de petición; sin embargo, en el ámbito tributario esa petición, para ser considerada una consulta, exige de una serie de requisitos genéricos, de conformidad con lo previsto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación⁹.

Del artículo 18 del Código, se desprenden los requisitos que debe cumplir toda promoción presentada ante las autoridades fiscales, mismos que se describen a continuación: a) debe constar por escrito; b) contener nombre, denominación o razón social; c) mencionar la clave del Registro Federal de Contribuyentes; d) señalar el domicilio fiscal del contribuyente; e) precisar el objeto o propósito de la petición; f) mencionar la autoridad a quien se dirige y; g) señalar domicilio para recibir notificaciones.

En el caso de que no se cumplan los requisitos antes referidos, las autoridades fiscales tienen la obligación de requerir al contribuyente a fin de que en un

⁹⁹Artículo 18. Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales, deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital. Las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el número de ejemplares que establezca la forma oficial y acompañar los anexos que en su caso ésta requiera. Cuando no existan formas aprobadas, el documento que se formule deberá presentarse en el número de ejemplares que señalen las autoridades fiscales y tener por lo menos los siguientes requisitos: I. Constar por escrito. II. El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro. III. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción. IV. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido. En caso de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada, si la omisión consiste en no haber usado la forma oficial aprobada, las autoridades fiscales deberán acompañar al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario. Lo dispuesto en este artículo no es aplicable a las declaraciones, solicitudes de inscripción o avisos al Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 31 de este código."

plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido, bajo el apercibimiento que de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la promoción se tendrá por no presentada.

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

En materia específica de consultas fiscales, existen requisitos adicionales expresos en ley que deben de cumplirse, en adición a los señalados en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

Los requisitos antes precisados se encuentran señalados expresamente en el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación¹⁰, mismos que son los que se describen a continuación: a) señalar los números telefónicos del contribuyente y el de los autorizados; b) señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero; c) describir las actividades a las que se dedica el interesado; d) indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción; e) señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción y exhibir los documentos e información que soporten tales hechos; f) describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.; g) indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la

¹⁰ Artículo 18-A. Las promociones que se presenten ante las autoridades fiscales en las que se formulen consultas o solicitudes de autorización o régimen en los términos de los artículos 34 y 36-bis de este código, para las que no haya forma oficial, deberán cumplir, en adición a los requisitos establecidos en el artículo 18 de este código, con lo siguiente: I. Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este código. II. Señalar los nombres, direcciones y el Registro Federal de Contribuyentes o número de identificación fiscal tratándose de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada. III. Describir las actividades a las que se dedica el interesado. IV. Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción. V. Señalar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias. VI. Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada. VII. Indicar si los hechos o circunstancias sobre los que versa la promoción han sido planteados ante una autoridad fiscal distinta a la que recibió la promoción o ante autoridades administrativas o judiciales y, en su caso, el sentido de la resolución. VIII. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, señalando los periodos y las contribuciones, objeto de la revisión. Cuando no se cumplan los requisitos a que se refiere este artículo, se estará a lo dispuesto en el artículo 18, penúltimo párrafo de este código.

resolución que recayó; h) indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de las facultades de comprobación por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las entidades federativas coordinadas en ingresos federales.

Lo anterior revela que el contribuyente que realiza una consulta debe aportar los elementos que permitan a la autoridad emitir una respuesta, lo que presupone el acreditamiento de la situación fiscal en que se encuentra, puesto que si la autoridad hacendaria estima que no se cumplió con los requisitos suficientes, se encuentra facultada para tenerla por no presentada, pero siempre resguardando el dar una respuesta a la consulta formulada en aras de respetar la garantía del derecho de petición consagrada en el artículo 8 Constitucional.

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

De conformidad con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las consultas deben formularse de la siguiente forma:

- a) Por escrito.
- b) Deben referirse a una situación real y concreta.

Al respecto, el Diccionario Enciclopédico Larousse define “real”¹¹ como aquello que tiene existencia verdadera y; “concreto”¹² como determinado, preciso, real, positivo, específico.

Así las cosas, la situación planteada ante las autoridades debe tener existencia en la realidad apreciable objetivamente y ser precisa y determinada sobre un punto específico respecto del cual se solicita opinión al Fisco Federal, lo cual se demostrará a través de los documentos idóneos que permitan percibir el cumplimiento de dichos requisitos.

¹¹ Diccionario Enciclopédico Larousse, *Op.cit.* p. 728.

¹² *Ibidem*, p. 194.

- c) Formulados por interesados de manera individual.

Lo anterior, es acorde con los principios básicos de toda resolución favorable judicial o administrativa, que es beneficiar sólo al que lo solicita.

Vigencia de las consultas en materia fiscal.

Al respecto, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, señala textualmente lo siguiente:

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

[...]”

De la disposición antes citada, se desprende que en el supuesto de que un contribuyente obtenga una resolución favorable emitida por las autoridades fiscales en los términos de lo previsto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, ésta únicamente podrá ser modificada mediante un juicio que intenten las autoridades fiscales ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conocido como *juicio de lesividad*, en el que demuestren la ilegalidad de dicha resolución.

Al respecto, la fracción III del artículo 13 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (antes artículo 207, penúltimo párrafo del Código Fiscal de la Federación), establece que la demanda se presentará por escrito directamente ante la sala regional competente, dentro del plazo de cinco años cuando las autoridades demanden la modificación o nulidad de una resolución favorable a un particular, los que se contarán a partir del día siguiente a la fecha en que éste se haya emitido, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá

demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.”¹³

Al respecto, el doctrinario Emilio Margain Manautou señala que “si las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente según sea el caso de conformidad con el artículo 67 del Código, es pues correcto que el plazo que las autoridades tienen para presentar la demanda sea dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que es emitida la resolución cuando se solicita la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular.”¹⁴

Por su parte, el antepenúltimo párrafo del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa¹⁵ señala que dicho tribunal “conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias de su competencia.”

Las resoluciones cuya nulidad reclamen las autoridades ante el Tribunal, deberán ser resoluciones definitivas que no estén sujetas a revisión de oficio; que lesionen un interés o causen un agravio; que sean personales y concretas, y; que consten por escrito.¹⁶

¹³ Cfr. Artículo 13 LFPCA

¹⁴ Margáin Manautou, Emilio, “De lo Contencioso Administrativo”, Porrúa, México, 2004, p. 493.

¹⁵ Artículo 11. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias de su competencia.

¹⁶ Margain Manatou, Emilio, *Op.cit.* p. 492.

Así, en el supuesto de que las autoridades fiscales determinaran dejar sin efectos el contenido de una resolución favorable a un contribuyente, sin que para ello demandaran su nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, dicha actuación sería ilegal, por contravenir lo dispuesto por los artículos 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación.

El criterio anterior, en el sentido de que las autoridades fiscales únicamente pueden modificar resoluciones favorables emitidas a los particulares, mediante juicio iniciado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, ha sido sostenido por el Poder Judicial de la Federación, así como por el propio Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en las tesis de rubro “SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD GENERAN DERECHOS O SON FAVORABLES AL PARTICULAR, NO PUEDEN DESCONOCERSE AL DETERMINARSE UN CRÉDITO FISCAL, SI NO CAMBIAN LAS CONDICIONES EN QUE SE EMITIERON O SON PREVIAMENTE MODIFICADAS O REVOCADAS MEDIANTE JUICIO DE LESIVIDAD” y “RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES. PARA SU NULIFICACION ES NECESARIO PROMOVER JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION.”¹⁷

¹⁷SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD GENERAN DERECHOS O SON FAVORABLES AL PARTICULAR, NO PUEDEN DESCONOCERSE AL DETERMINARSE UN CRÉDITO FISCAL, SI NO CAMBIAN LAS CONDICIONES EN QUE SE EMITIERON O SON PREVIAMENTE MODIFICADAS O REVOCADAS MEDIANTE JUICIO DE LESIVIDAD. Los artículos 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación en lo que interesa establecen, el primero, que las respuestas a las consultas fiscales favorables a los particulares que las formulan generan derechos en su favor y, el segundo, que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Ahora bien, cuando se emiten resoluciones administrativas favorables al particular en respuesta a consultas fiscales, que se limitan a interpretar el contenido o alcance de la ley para concluir que la actividad de aquél se encuentra en los supuestos normativos, pero en ningún momento innovan o dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas de las que ya se encuentran incorporadas en los numerales objeto de la consulta, es obligado concluir que no determinan régimen fiscal alguno al contribuyente, sino sólo le disipan su interrogante respecto del contenido y alcance – interpretación- de preceptos específicos conforme a circunstancias dadas, es decir, se concretan a constatar un derecho y situación previstas y determinadas en las normas. Así las cosas, la vigencia de dichas resoluciones es duradera hasta en tanto los supuestos de hecho bajo los cuales se expidieron no se modifiquen o cambien, o bien, las mismas sean invalidadas merced a un juicio de lesividad, pues la lógica de lo razonable apunta que ante las mismas condiciones de facto y de jure deben imperar la mismas consecuencias. En este contexto, la autoridad no puede desconocer unilateralmente los derechos o la situación favorable que generó mediante dichas resoluciones, en detrimento de la permanencia y estabilidad que debe garantizar el orden jurídico a fin de mantener un clima de confianza y paz jurídica, pues si las circunstancias de hecho y los supuestos normativos bajo los cuales se emitieron las resoluciones favorables son los mismos, resulta lógico que los derechos o situaciones jurídicas generados perduren hasta en tanto los presupuestos cambien o se modifiquen en los términos apuntados, ya que de no ser así se haría nugatorio el principio de seguridad jurídica al dejar en el ánimo y arbitrariedad de la autoridad la decisión de analizar nuevamente un acto respecto del cual ya se había pronunciado favorablemente. En este orden de ideas, si la autoridad fiscal determina un crédito fiscal a cargo del particular desconociendo las resoluciones favorables referidas, sin que hubiesen cambiado las circunstancias en que se emitieron o previamente se hubiesen modificado

Como se desprende de las tesis citadas, las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Así las cosas, es claro que la autoridad fiscal no puede pasar por alto una resolución favorable a un particular, de *motu proprio* y sin la intervención del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues ello resultaría del todo ilegal.

En esta tesitura, si la autoridad fiscal no modifica una resolución favorable a un contribuyente en el plazo de 5 años establecido en Ley, pierde su oportunidad procesal para hacerlo.

Es importante señalar los grados de nulidad que puedan encontrarse en una resolución administrativa. Al efecto, la Magistrada Ponce Orozco¹⁸, señala:

“...la anulabilidad de los actos administrativos tiene grados, es decir, al igual que en la teoría civilista, esta puede ser lisa o llana o

o revocado mediante el medio de defensa mencionado, transgrede en perjuicio de aquél las garantías de legalidad y seguridad jurídica que tutelan los artículos 14 y 16 constitucionales.”

Semanario Judicial de la Federación IX Época. T.XX. 4º. T.C. del 1er. C, julio 2004, p.1701. Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Quinta Época. Año IV. Revista no. 48. Diciembre 2004, p. 410.

RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS FAVORABLES A LOS PARTICULARES. PARA SU NULIFICACION ES NECESARIO PROMOVER JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION. El artículo 36 del Código Fiscal Federal establece el principio general de que las resoluciones favorables a los particulares no podrán ser revocadas o nulificadas por las autoridades administrativas, por lo que si lo expresado por éstas constituye una resolución en favor del particular, es necesario, para obtener su nulidad, promover juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; tal juicio debe promoverse aunque la autoridad que hubiera dictado dicha resolución favorable fuere incompetente, ya que el artículo 36 en cita no hace distingo alguno respecto de las resoluciones que dicten autoridades incompetentes y que favorezcan a particulares.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 914/88. Sala de Exhibición, Fábrica de Muebles Hermanos Ruelas, S. A. 23 de febrero de 1989. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Emiliano Hernández Salazar.

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Epoca: Octava Epoca. Tomo III Segunda Parte-2. Tesis: Página: 686. Tesis Aislada.

¹⁸ Ponce Orozco, Georgina, Mag. “El proceso de lesividad”, en TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL . Tomo I, p. 357.

para determinados efectos, así las diferencias entre una y otra serían, a saber, las siguientes:

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

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

Lo anterior, cobra relevancia en la medida en que de una lectura que se efectúe al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que regula a las consultas en materia fiscal, podrá advertirse que en ningún momento el legislador establece limitante alguna en torno a la *vigencia* de las resoluciones favorables emitidas a favor de los contribuyentes.

Es así, que si un contribuyente obtiene una respuesta favorable a una consulta formulada a la autoridad fiscal respecto de la aplicación de determinado dispositivo normativo sin limitar su vigencia a un determinado ejercicio fiscal, la misma seguirá surtiendo efectos plenos, hasta en tanto el mismo no sea modificado por el legislador, pues en este caso tendría que presentar nuevamente otra solicitud de confirmación de criterio respecto del nuevo dispositivo normativo, o bien, si en el plazo de 5 años la autoridad fiscal no interpuso un juicio de lesividad en su contra.

Esto es, si la autoridad no interpuso juicio de lesividad en los plazos establecidos en Ley, la respuesta a la consulta no limitó su vigencia, y el precepto normativo no ha sido modificado por el legislador, la respuesta a la consulta sigue surtiendo efectos en la vida jurídica.

En este sentido, la resolución a la confirmación de criterio favorable a un contribuyente, mientras no tenga limitación temporal alguna, seguirá surtiendo efectos

plenos hasta en tanto no sea reformado, modificado o derogado el numeral que sirvió de sustento a la consulta.

Por su parte, el segundo y tercer párrafos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establecen lo siguiente:

“Artículo 36.

[...]

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Esto es, conforme al segundo párrafo del artículo 36 del Código, si el Fisco Federal modifica una resolución que fue favorable a un particular, la revocación de dicha resolución empezará a surtir efectos desde su anulabilidad; sin embargo, sus modificaciones no comprenderán los efectos que dicha resolución produjo con anterioridad a la nueva resolución a favor del particular.

Finalmente, el tercer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación¹⁹, señala en su parte conducente que *“las autoridades fiscales podrán discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por sus subordinados jerárquicamente y en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio de contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.”*

¹⁹ Cfr. Artículo 36 del CFF.

Continúa señalando dicho numeral, que lo anterior, “ *no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Crédito Público al respecto, no podrán ser impugnadas por los contribuyentes*”.

Esto es, conforme al párrafo en comento, se otorga una facultad discrecional a la autoridad fiscal para revisar sus propias resoluciones que hayan sido desfavorables para los contribuyentes, y en el supuesto que de dicha revisión se advierta que la resolución contraria las disposiciones fiscales respectivas, podrán por una sola ocasión modificarlas, o bien, revocarlas siempre en beneficio del contribuyente.

Es decir, la facultad que otorga el tercer párrafo del artículo 36 del Código, se ejerce de manera discrecional por una ocasión, y siempre en beneficio del contribuyente, por lo que las autoridades no podrán revocar o modificar una resolución, con el afán de corregir los errores contenidos en la misma, y emitir una nueva que resulte más lesiva al particular.

Asimismo, se condiciona dicha facultad, al hecho de que el particular no hubiese interpuesto medio de defensa alguna contra la resolución que hubiese emitido la autoridad fiscal en contra de sus intereses.

Consideramos que la facultad contenida en dicho numeral, no otorga seguridad jurídica a los contribuyentes, y que únicamente resultaría aplicable en los casos en que no hubiesen interpuesto en tiempo y forma los medios de defensa procedentes en contra de una resolución definitiva desfavorable a sus intereses, ya que es una facultad, se insiste, discrecional. Esto es, las autoridades fiscales pueden o no decir revisar sus resoluciones desfavorables.

Es así, que consideramos que no es una alternativa viable esperar a que discrecionalmente, las autoridades fiscales revisen sus propias resoluciones, sino combatirlas mediante la interposición de un juicio contencioso administrativo.

Revocaciones lesivas al particular para en seguida emitirse nuevas que empeoren la situación del mismo.

De igual forma, puede suscitarse el caso que las autoridades fiscales pretendan modificar una resolución favorable que fue impugnada por el contribuyente a través del juicio de nulidad, al considerar que la misma aún y cuando le era benéfica le deparaba en un perjuicio aunque fuese mínimo.

Al respecto, si bien en términos del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones favorables sólo pueden ser modificadas por la autoridad fiscal a través de un juicio de lesividad, no así, las resoluciones lesivas, encontrando alguna irregularidad en la misma para solicitar al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el sobreseimiento del juicio, al revocar en términos del tercer párrafo de dicho numeral dicha resolución, y estar en posibilidad de emitir una nueva que fuese más lesiva al contribuyente.

Señala el doctrinario Emilio Margain Manatou²⁰, en su libro “De lo Contencioso Administrativo” que la primera vez que se tuvo conocimiento de la revocación de resoluciones lesivas al particular se presentó a mediados de la década de los cincuentas, cuando el Fisco Federal reparó las emitidas que beneficiaban al contribuyente.

Este caso surgió cuando la autoridad fiscal quiso actuar con energía en contra de un agente aduanal, pero al notificársele de las demandadas que había interpuesto ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, se reparó que las resoluciones estaban mal dictadas y de que era mínimo el perjuicio que iba a resentir.

Así, buscando como corregir la situación se pensó que la autoridad fiscal no podía revocar las resoluciones favorables al particular, pero sí las que eran lesivas al mismo, procediéndose en seguida a revocarlas y una vez que los juicios se habían

²⁰ Cfr. Margáin Manatou, Emilio, *Op.cit.* p. 497.

sobreseído por falta de materia, se emitieron nuevos actos corrigiéndose los errores en que se había incurrido.

En aquella época se comentó que ello era violatorio del derecho por cuanto que la autoridad no podía revocar sus actos desfavorables, para en seguida dictar nuevos que viniesen a empeorar aún más la situación en que los primeros habían colocado al actor.

Sin embargo, de manera por demás desatinada las Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa le otorgaron la razón a la autoridad fiscal.

Habiéndose presentado nuevamente este problema en otro asunto diverso, el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito emitió jurisprudencia al resolver el amparo directo 91/92, considerando fundados los argumentos hechos valer por el quejoso, al considerar que no es factible que la autoridad fiscal a través de la contestación a la demanda de nulidad revoque un acto lisa y llanamente, y posteriormente reitere dicho acto después de su revocación, sobreseyéndose el juicio de nulidad por ese motivo.

Ello, ya que en materia administrativo fiscal en un principio los recursos tuvieron como fin proteger los derechos de los particulares a efecto de asegurar la juridicidad de la acción administrativa y con ella el interés de la administración que surge de las mismas normas jurídicas que regulan su actuación.

Así, el Tribunal Colegiado señaló que el citado dispositivo legal autoriza a las autoridades a revocar sus resoluciones, pero debe observarse dicha facultad en respeto a los derechos de los particulares, por lo que si los mismos tenían una resolución favorable, la autoridad fiscal no podía revocar lisa y llanamente sino seguir el camino del primer párrafo del artículo 36 del Código.

Consultas sobre precios en operaciones con partes relacionadas.

Conforme al artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación,²¹ las autoridades tributarias podrán resolver las consultas que formulen los interesados relativas a la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones con partes relacionadas, en términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la Renta siempre que el contribuyente presente la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la resolución correspondiente. Estas resoluciones podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación.

Las resoluciones que en su caso se emitan en los términos de referencia, podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios fiscales siguientes a aquel en que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado internacional de que México sea parte.

La validez de las resoluciones podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables.

Autorizaciones o resoluciones que determinen un régimen fiscal.

El artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, regula aquellas resoluciones de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, que se dicten en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal.

²¹ Cfr. Artículo 34-A del CFF.

Al respecto, el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación señala textualmente lo siguiente:

“Artículo 36-BIS.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.”

Según el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiera emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad tributaria competente para que dicte la resolución que proceda.

Este precepto no será aplicable a las autorizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga

la ley para la deducción en inversiones en activo fijo y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.

Esta clase de resoluciones surtirá efectos en el ejercicio en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Diferencia entre autorización o determinaciones de un régimen fiscal y consultas fiscales.

Ahora bien, es una problemática común el que las autoridades fiscales pretendan limitar la vigencia de las respuestas a consultas formuladas por los contribuyentes en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, sosteniendo que se trata de autorizaciones a las que se refiere el artículo 36 Bis del Código.

Como fue señalado anteriormente, en términos del artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a los particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los 3 meses siguientes al cierre del mismo.

En tal virtud, cuando los oficios favorables a los particulares sean emitidos conforme al citado artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, y en ellos se otorguen autorizaciones o determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior.

Caso distinto a las consultas en materia fiscal formuladas por los contribuyentes sobre situaciones reales y concretas en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, pues las mismas no determinan una autorización o un régimen fiscal a un contribuyente, sino que únicamente versan sobre el criterio que tiene la autoridad fiscal respecto a la interpretación o alcance de un dispositivo normativo determinado.

No obstante lo anterior, constantemente las autoridades fiscales pretenden limitar la vigencia de las resoluciones favorables emitidas a favor de un contribuyente formuladas con fundamento en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, señalando que son autorizaciones o determinan un régimen fiscal para el mismo.

Sin embargo, no debemos de perder de vista que las consultas son meramente declarativa de una situación jurídica predeterminada, más no constitutiva de un derecho o régimen fiscal determinado, como acontece con el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

A manera de ejemplo, es dable referirnos a los casos en los que se está en presencia de las resoluciones favorables a las que se refiere el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación y aquellas a que se refiere el artículo 36 del referido Código.

En relación con las resoluciones que constituyen autorizaciones en términos del artículo 36-Bis del Código, un ejemplo son aquellas a las que se refiere el artículo 15, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a la posibilidad de solicitar la autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales.

En este mismo orden de ideas, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, que establece que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades,

de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de cuarenta y ocho meses.

De las disposiciones anteriormente transcritas claramente se advierte la presencia de resoluciones administrativas que constituyen autorizaciones a favor de los contribuyentes y, que por tanto, son una de las especies de resoluciones favorables a que se refiere el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación.

Por otro lado, como lo hemos señalado en los párrafos precedentes, el referido artículo 36-Bis del citado Código, también se refiere a otra especie de resoluciones favorable a los particulares, como lo son las que determinan un régimen fiscal.

Ejemplo de dicho tipo de resoluciones, lo constituyen aquéllas que expiden las autoridades con motivo de la promoción que formulen los contribuyentes relativos a cierta depreciación de un activo, o bien, como también sería el ejemplo de tener el carácter de una donataria autorizada de conformidad con el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De dichos ejemplos, claramente se advierte que se determina un régimen fiscal específico aplicable a ciertos contribuyentes, ya sea para aplicar un procedimiento de depreciación de algún activo, de manera diversa a la de la Ley, o bien, para tener el carácter de una donataria autorizada cuyas obligaciones fiscales son diversas a las de cualquier otra persona moral que no tuviera dicho carácter.

Como podrá advertirse, dicho tipo de resoluciones (tanto las autorizaciones, como las que determinan un régimen fiscal aplicable) constituyen resoluciones favorables a los particulares que conceden una autorización o bien determinan un régimen fiscal aplicable y, por tanto, les aplica el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación y, por tanto, es a dicho tipo de resoluciones favorables a las que les aplica lo relativo al ejercicio en el que surte efectos.

Es decir, cuando se esté en presencia de las resoluciones favorables a las que nos hemos referido (y ejemplificado), las mismas surtirán efectos a partir del ejercicio en que se otorguen; sin embargo, en el caso de resoluciones respecto de consultas fiscales formuladas en términos del artículo 34 del Código, simplemente constituyen resoluciones que confirman el criterio de interpretación y aplicación sustentado por mi representada en términos del artículo 34 del Código.

Esto es, la diferencia entre una resolución administrativa favorable que deriva de una consulta efectuada a la autoridad fiscal sobre una situación real y concreta en términos del artículo 34 del Código, y una autorización o resolución que determine un régimen fiscal de un contribuyente en términos del artículo 36 Bis del mismo ordenamiento legal, data en el hecho de que la primera es declarativa en cuanto al contenido, interpretación y alcance de la ley, así como a la valoración y calificación para efectos fiscales de la actividad del contribuyente que se limita a constatar un derecho o situación jurídica predeterminado en la norma, mientras que las segundas se refieren a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.

Así, para estar en presencia de una resolución favorable a un particular de las que se refieren los artículos 36 del Código Fiscal de la Federación, esto es a una resolución favorable emitida a una consultad formulada en términos del diverso artículo 34 del Código, resulta necesario cumplir con dos requisitos; *(i)* la respuesta de las autoridades debe ser como consecuencia de una promoción de un particular, respecto de una situación real y concreta; y *(ii)* que fue expedida en uso de facultades legales.

En otras palabras, el primer requisito se refiere a que la consulta atienda a situaciones reales y concretas, es decir, respecto de situaciones que hayan

acontecido o sucedido con base en disposiciones jurídicas al momento de solicitarse la consulta.

Lo anterior, incluso ha sido reconocido por los tribunales federales en la tesis que se transcribe a continuación.

“CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA DEBE REALIZARSE CON BASE EN LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS QUE RIGEN LA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA, MATERIA DE AQUÉLLA. De lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se evidencia que el administrado tiene derecho a formular a la autoridad fiscal competente, en forma individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, y que la autoridad tiene, correlativamente, la obligación de dar respuesta con base en las disposiciones jurídicas que rigen esa situación, aunque lo haga con retardo o aun cuando suceda que las disposiciones vigentes en el momento en que la situación era real y concreta se reformen o deroguen; de otra forma podría suceder que la respuesta no fuere acorde con la situación consultada por estar determinada por las disposiciones vigentes en el momento de la respuesta, las que pudieran ser diversas a las existentes en la época en que imperaba esa situación, quebrantándose de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación; lo que, además, resulta acorde con el principio de que las cuestiones jurídicas sustantivas deben resolverse con base en las disposiciones que se encontraban en vigor para cuando esas situaciones se actualizaron.

Amparo en revisión 1150/98. Banco del Atlántico, S.A., Institución de Banca Múltiple, integrante del Grupo Financiero GBM Atlántico. 12 de junio de 1998. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Guillermo I. Ortiz Mayagoitia. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Armando Cortés Galván.”

Asimismo, también constituye un requisito para estar en presencia de una resolución favorable, el que la misma haya sido emitida por autoridad competente en el legal ejercicio de sus facultades, pues de lo contrario no podría surtir efecto jurídico alguno.

Incluso, los anteriores requisitos, han sido reconocidos por los tribunales federales, en las tesis de rubros “CONSULTAS. CUANDO CONSTITUYEN RESOLUCIONES” y “CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS, AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN

FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN REGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA.”²²

De la tesis transcrita se desprende que para analizar si una resolución administrativa es una autorización en términos del artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación aún y cuando hubiese derivado de una consulta, debe partirse de analizar si es declarativa de una situación predeterminada en la norma o constitutiva de un derecho o régimen particular para el contribuyente.

²²CONSULTAS. CUANDO CONSTITUYEN RESOLUCIONES. Del artículo 160, fracciones I, IV y VII, del Código Fiscal de la Federación, se deduce la necesidad de precisar si las resoluciones recaídas a consultas formuladas a autoridades fiscales competentes, constituyen resoluciones que los particulares pueden impugnar, cuando les son desfavorables, y que las autoridades deben impugnar si les son favorables a aquellos. Al respecto es de notarse que para que la respuesta dada a una consulta formulada por un particular pueda constituir una resolución en sentido estricto, es decir para que pueda impugnarse si le es desfavorable o para que ligue a la autoridad si le es favorable al particular, de modo que dicha autoridad no pueda desconocerla sin demandar su nulidad, deben satisfacerse dos requisitos: **a) la respuesta dada debe referirse a una situación concreta y no a una situación abstracta, ya que sólo así podrá haber un equivalente de cosa juzgada, administrativamente, y b) debe ser dada en uso de facultades legales, por autoridad competente.** En estas condiciones, si el particular tiene derecho a formular una consulta a la autoridad, y si la consulta se plantea respecto de una situación concreta, la autoridad está obligada a responder esa consulta y su respuesta la liga, puesto que lo exige así la seguridad jurídica. Si el particular, para normar su conducta en una situación concreta, tiene legalmente el derecho a formular la consulta, la autoridad no puede ni mediante una redacción ambigua o condicional, evadir el quedar ligada por su respuesta, de manera que pueda provocar que el particular actúe en cierta forma con base en la respuesta que recibió y después encuentre que su situación legal es diferente, porque la autoridad no mantiene el criterio dado en la consulta.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 445/70 (482/66). Cía. Panamericana de Maquinaria, S. A. 1^a de febrero de 1971 Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.

CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS, AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN REGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA, NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA. Cuando las resoluciones administrativas que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares son meramente declarativas en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, así como a la valoración y calificación, para efectos fiscales de la actividad de la quejosa, o sea, se limitan a constatar un derecho y situación jurídica predeterminados en la norma, pero no dan pauta a consecuencias o valoraciones diversas, aunque generen derechos y sean favorables al gobernado, no constituyen autorizaciones o determinaciones de un régimen fiscal y, en consecuencia, no se actualiza la hipótesis contemplada en el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, que limita la vigencia de las resoluciones a las que se refiere, al establecer que surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en que se otorguen, pues el precepto citado se refiere a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

En efecto, de la tesis inserta se desprende que cuando las resoluciones administrativas son meramente declarativas en cuanto al contenido, interpretación y alcance de la ley, así como a la valoración y calificación para efectos fiscales de la actividad del contribuyente que se limita a constatar un derecho o situación jurídica predeterminado en la norma no constituyen autorizaciones o determinaciones de un régimen fiscal y, en consecuencia, no se actualiza la hipótesis contemplada en el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, que limita la vigencia de las resoluciones a las que se refiere al establecer que surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en que se otorguen, pues el precepto citado se refiere a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.

Negativa ficta en instancias o peticiones.

De acuerdo con el artículo 37 del CFF, las instancias o peticiones -entre ellas, promociones y consultas fiscales- que se formulen a las autoridades tributarias deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interpondrá los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que la misma se dicte.

El plazo para resolver las consultas a que hace referencia el artículo 34-A del CFF (sobre precios en operaciones con partes relacionadas) será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

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

La resolución negativa ficta tiene como antecedente la ley francesa de 17 de junio de 1900, que por primera vez se establece la figura de la negativa ficta. González Jiménez²³ señala así el singular origen de esta institución jurídica.

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

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

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

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

²³ Jiménez González, Antonio, “Lecciones de Derecho Tributario”, Thomson, México, 2002, p.131.

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

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

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

La exposición de motivos de la Ley de Justicia Fiscal²⁴, es clara en la necesidad de la adopción de ésta figura jurídica:

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

²⁴ Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal.

expresa o iniciar el debate de fondo. Inversamente, si ha optado por ocurrir al Tribunal no podrá alegar la violación de los artículos 8° y 16...”

Dionisio J. Kaye²⁵ define así ésta figura jurídica:

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

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

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

El Código Fiscal de la Federación establece ésta figura en su artículo 37, al señalar que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, y que transcurrido dicho plazo sin que se modifique la resolución el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

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

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

²⁵ Kaye, Dionisio J., Op. cit. p. 140.

Positiva Ficta.

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

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

Segunda Parte del artículo 34. Resoluciones favorables.

Ahora bien, de la segunda parte del primer párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se advierte que las resoluciones favorables emitidas por las autoridades fiscales, en respuesta a las consultas que sobre situaciones reales y concretas realicen los particulares, generan derechos para los mismos, las cuales no pueden desconocerse o limitarse de forma alguna.

Por lo anterior, resulta pertinente analizar las características que deben reunir las resoluciones emitidas por el Fisco Federal.

Resoluciones fiscales. Generalidades.

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

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

a) Contestar por escrito.

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

b) Señalar la autoridad que lo emite.

Competencia, señala De Pina y Lañarraga²⁶ “es aquella parte de la potestad jurisdiccional que está legalmente atribuida a un órgano judicial determinado frente a una cuestión determinada”.

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

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

²⁶ De Pina y Larragaña, “Instituciones de Derecho Procesal Civil”, Porrúa, México, 1979, p.88

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

Cabe señalar que de la definición del maestro Ignacio Burgóa²⁷ en su libro titulado Garantías individuales, proporciona sobre la fundamentación y motivación del acto autoritario, señalando que *“la fundamentación legal , consiste en que los actos que originen el acto de molestia de que habla el artículo 16 constitucional, debe basarse en una disposición normativa general, es decir, que esta provea la situación concreta para lo cual sea procedente realizar el acto de autoridad, que exista una ley que lo autorice.”*

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

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

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

²⁷ Burgoa, Ignacio, “Garantías Individuales”, Porrúa, México, 1990, pp. 594 y 595.

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

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

Atributos de las resoluciones fiscales.

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

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

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

Sin embargo, la presunción de que se habla no es absoluta, sino que pertenece a la categoría de aquellas que admiten prueba en contrario. Ello parte de dos supuestos fundamentales que se desprenden del numeral 68 del Código Fiscal de la Federación, mismo que establece lo siguiente:

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

La presunción de legalidad se encuentra basada en la apreciación racional de elementos objetivos que tiene a la vista la autoridad al momento de resolver una situación jurídica concreta.

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

Es interesante el señalamiento que De Pina hace respecto a la distribución de la carga de la prueba²⁸: “la carga de la prueba no puede depender de la circunstancia de negar o afirmar un hecho sino de la obligación (interés o necesidad, según nosotros) que tiene de demostrar el fundamento de cuanto se pretende en juicio, dado que ninguna demanda ni excepción alguna puede prosperar en juicio si no se demuestra. El principio, por tanto, debe formularse de este modo quienquiera que sienta como base de su demanda o excepción la afirmación o la negación de un hecho, está obligado (interesado) a suministrar la prueba de la existencia del hecho, toda vez que sin la existencia del hecho, toda vez que sin esta demostración la demanda o la excepción no resulta fundada y el juez no puede admitir demandas o excepciones infundadas”.

²⁸ De Piña y Larragaña, Op.cit. p.88.

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

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

En opinión de Jiménez González²⁹ estos son las piezas que integran las características de irrevocabilidad de las resoluciones fiscales: “Actos declarativos de derechos o favorables o de condena o desfavorables. Se arranca de tal distinción para articular el distinto régimen jurídico del retiro o modificación del acto administrativo dependiendo que pertenezca a una u otra categoría. El acto administrativo será favorable o desfavorable en la medida de que incorpore derechos al administrado que antes de él éste no tuviera o bien que restrinja su esfera jurídica.”

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

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

²⁹ Jiménez González, Antonio, Op.cit. p.134.

favorable en la medida que su destinatario haya sido llamado a juicio, oído en el mismo y finalmente vencido.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa ha definido con sus criterios la figura jurídica en alusión. Veamos para ello algunos de sus criterios de rubros “RESOLUCIONES FAVORABLES.- CASO EN QUE SUS EFECTOS NO DEJAN DE AMPARAR A LOS PARTICULARES”; RESOLUCIÓN FAVORABLE.- NO SOLO SE PRODUCE POR CONSULTAS QUE FORMULEN LOS PARTICULARES A LAS AUTORIDADES” y “RESOLUCIÓN FAVORABLE AL PARTICULAR.- NO PUEDE REVOCARLA LA AUTORIDAD”.³⁰

³⁰ RESOLUCIONES FAVORABLES.- CASO EN QUE SUS EFECTOS NO DEJAN DE AMPARAR A LOS PARTICULARES .- Cuando con motivo de la interpretación de un determinado precepto legal, la autoridad administrativa emite un criterio el cual se ve plasmado en una resolución favorable a un particular, dicho acto será válido hasta en tanto no sea modificado el precepto legal en el cual se fundó y por el contrario, si dicho precepto es modificado sustancialmente por una nueva disposición legal, la resolución legal emitida perderá sus efectos legales, así como cuando la autoridad previo juicio ante el Tribunal solicite la anulación y el órgano Jurisdiccional a través de uno de sus fallos decida su revocación. De aquí que, si a la luz del artículo 4° de la anterior Ley del Seguro Social la autoridad emitió una resolución favorable en el sentido de que determinada persona, por su vinculación a los resultados económicos de la empresa, adquiriría el carácter de patrón y, por ende, ya no se encontraba sujeto a inscripción obligatoria al régimen de seguridad social, es inexacto que a partir del 1° de abril de 1973, en que entro en vigor la nueva Ley, dicha resolución haya cesado de amparar a la empresa promovente, en virtud de que el artículo 12, fracción I, en que actualmente quedó ubicado lo relativo a los sujetos de aseguramiento al régimen obligatorio en nada modifica al anterior.

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

RESOLUCIÓN FAVORABLE.- NO SOLO SE PRODUCE POR CONSULTAS QUE FORMULEN LOS PARTICULARES A LAS AUTORIDADES.- Conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones favorables aquellos actos, que si bien, no se produjeron en respuesta a una consulta, sino fueron el resultado de un instancia, solicitud o petición hecha a un funcionario público revestido de autoridad y quien la emite en cumplimiento de las funciones y dentro de la esfera de atribuciones oficiales que le fueron conferidas. Por lo anterior, es evidente que si se pronuncia una resolución favorable al contribuyente, aún cuando esta no provenga de un consulta, para ser anulada, debe ser impugnada por la autoridad ante el tribunal Fiscal de conformidad con lo dispuesto por el artículo 36 del ordenamiento en cita. Juicio atrayente No. 331/93/231/93.- resuelto en sesión de 6 de noviembre de 1995, por mayoría de 4 votos a favor 1 con los resolutivos y 3 en contra Magistrado Ponente: Silvia Eugenia Díaz Vega.- Secretario: Lic. Martha Gladys Calderón Martínez . (tesis aprobada en sesión de 6 de noviembre de de 1995.)

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

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

CAPÍTULO II. ANTECEDENTES HISTÓRICOS DE LAS CONSULTAS FISCALES.

1981

La consulta fiscal tuvo su origen en el Código Fiscal de la Federación de la Federación de 1981, que en su artículo 34 señalaba lo siguiente:

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

Como podemos desprender en el ejercicio fiscal de 1981, se establecía la obligación de las autoridades fiscales de dar respuesta a las consultas o peticiones que formularan los contribuyentes de manera individual sobre situaciones reales y concretas, derivándose derechos adquiridos para el particular en el caso de resolverse favorablemente su petición, siempre que las consultas se hayan emitido sobre situaciones reales y concretas.

Esto quiere decir, que las autoridades fiscales se encontraban obligadas a contestar todas las consultas que les formularan los contribuyentes de manera individual siempre y cuando fueran sobre situaciones reales y concretas.

En el caso de que fuesen desfavorables, los particulares tenían la opción de impugnar dichas respuestas mediante algún medio de impugnación previsto en Ley, o bien, en el caso de que fueran favorables, derivaban en derechos adquiridos en su esfera jurídica, condicionando la adquisición de dichos derechos a que la consulta se hubiese referido a una circunstancia real y concreta.

Posteriormente, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1997, se adicionaban un segundo y tercer párrafo al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que especificaban lo siguiente:

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

(ADICIONADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

(ADICIONADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público publicará anualmente las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”

Como puede apreciarse, con la reforma citada quedo incólume el primer párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, dejando a salvo la obligación que tienen las autoridades fiscales de dar respuesta a todas las consultas formuladas sobre situaciones reales y concretas, así como los derechos que deriven a favor de los gobernados por la sola emisión de resoluciones en sentido favorable.

Sin embargo, se limita la validez de aquellas resoluciones emitidas en respuesta a consultas aplicables a residentes en el extranjero al cumplimiento de requisitos de información que pudiesen solicitar las autoridades fiscales en dichas resoluciones.

De igual forma, por primera vez se establece la obligación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de publicar anualmente las principales resoluciones

favorables a los contribuyentes aplicables a residentes en el extranjero, debiendo guardar reserva en lo concerniente a las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes o por terceros con ellos relacionados, así como los obtenidos en el ejercicio de las facultades de comprobación.

2004

Por otra parte, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de enero de 2004, se adiciona al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación de la Federación, un segundo párrafo, y efectuando una modificación al cuarto párrafo del mismo, quedando redactado de la siguiente forma:

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

(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

(ADICIONADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

(REFORMADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”

Como puede observarse, la Reforma en comento adiciona un segundo párrafo señalando que las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución, y que en estos casos, no procederá la negativa ficta.

Al respecto, cabe destacar que la reforma del artículo 34 del Código, tuvo su razón de ser, en la práctica constante de los contribuyentes de pretender que la autoridad fiscal a través de las respuestas a las consultas emitieran un pronunciamiento en torno a la interpretación o aplicación de la Constitución, cuando habían perdido la oportunidad procesal a través de un juicio de garantías para ello.

Si bien es cierto que las autoridades no podían resolver sobre la interpretación o aplicación directa de Constitución, lo cierto es que a través de las respuestas no favorables se podían continuar aplicando preceptos legales que se consideraban inconstitucionales o que los mismos habían sido declarados como inconstitucionales por jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; por tanto, la modificación del artículo 34 del Código impuso limitaciones que impedían una respuesta respecto de la constitucionalidad de los preceptos legales, pero que no necesariamente se traducían en la imposibilidad de que esa respuesta o resolución se consideraran como un acto de aplicación.

Esto es, el contribuyente podía combatir la resolución de negativa de confirmación de criterio (en la que no se aplicaba el criterio jurisprudencial que declaraba inconstitucional un determinado dispositivo normativo) en un juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo (antes Tribunal Fiscal de la Federación), quien tiene la obligación en términos de los artículos 192 y 193 de la Ley de Amparo de aplicar la jurisprudencia al resolver los asuntos sometidos a su competencia.

O por el contrario, en caso de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativo emitiera una resolución en torno a la interpretación del artículo aplicado en una consulta desfavorable a un contribuyente, ello daba cabida a combatir su constitucionalidad en amparo directo bajo la interpretación sostenida por la Sala Fiscal.

Así es claro, que con la reforma al artículo 34 del Código a partir de 2004, las respuestas de las autoridades fiscales a las consultas formuladas con base en dicho numeral que no versaran sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución tenían la naturaleza jurídica de resoluciones, ya que expresamente señalaban:"(..) de su resolución favorable se derivan derechos(...)".

Asimismo, las respuestas no favorables podían seguir considerándose como resoluciones que afectaban el interés jurídico del solicitante y que podían ser impugnadas.

Como podemos apreciar, las modificaciones del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación de la Federación que entraron en vigor a partir de 2004 se erigieron en el primer antecedente importante que limitaba y modificaba la naturaleza de las resoluciones que recaían a las consultas; no obstante, esa limitación obedecía a razones plenamente justificables, ya que la facultad de interpretar y aplicar la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en forma directa se encuentra reservada exclusivamente al Poder Judicial de la Federación, tal y como lo resolvió la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis de rubro "CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, SEGUNDO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE LAS AUTORIDADES FISCALES NO RESOLVERAN LAS EFECTUADAS POR LOS PARTICULARES CUANDO VERSEN SOBRE LA INTERPRETACION O APLICACION DIRECTA DE LA CONSTITUCION FEDERAL, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICION (LEGISLACION VIGENTE EN 2004).³¹

³¹ CONSULTAS FISCALES. EL ARTICULO 34, SEGUNDO PARRAFO, DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL ESTABLECER QUE LAS AUTORIDADES FISCALES NO RESOLVERAN LAS EFECTUADAS POR LOS PARTICULARES CUANDO VERSEN SOBRE LA INTERPRETACION O APLICACION DIRECTA DE LA CONSTITUCION FEDERAL, NO VIOLA EL DERECHO DE PETICION (LEGISLACION VIGENTE EN 2004). El referido precepto obliga a las autoridades fiscales a dar respuesta a las consultas que sobre situaciones reales y concretas formulen los interesados individualmente, de manera que constituye una de las modalidades del derecho de petición establecido en el artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues el legislador previó en este precepto el derecho del gobernado de plantear consultas a la autoridad fiscal y la obligación de ésta de darles respuesta. En consecuencia, el artículo 34, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación (vigente en 2004) no viola el referido derecho de petición, pues si bien faculta a las autoridades fiscales para no pronunciarse sobre el fondo de las consultas efectuadas por los particulares cuando versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Federal, aquéllas conservan su atribución de dar respuesta a todas las peticiones elevadas por los particulares, por lo que en tal hipótesis deberán responder por escrito, en un breve término, fundando y motivando su impedimento legal para resolver la petición, respetando los planteamientos relativos a la constitucionalidad de

Lo relevante es que hasta lo aquí expuesto, no debemos perder de vista que conforme el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las respuestas a las consultas seguían conservando la naturaleza de resoluciones administrativas.

2006

Ahora bien, una de las Reformas más significativas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, fue aquella realizada en el mes de junio de 2006, ya que el numeral fue modificado sustancialmente, quedando redactado de la siguiente forma:

“(REFORMADO PRIMER PARRAFO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente, siempre y cuando las mismas no sean materia de medios de defensa administrativos o jurisdiccionales, interpuestos por los propios interesados. De la resolución favorable de las consultas se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

(ADICIONADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

Las autoridades fiscales no resolverán las consultas efectuadas por los particulares cuando las mismas versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución. En estos casos, no procederá la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 de este Código.

(ADICIONADO, D.O.F. 29 DE DICIEMBRE DE 1997)

La validez de las resoluciones que recaigan sobre las consultas aplicables a residentes en el extranjero podrán estar condicionadas al cumplimiento de requisitos de información que se soliciten por las autoridades fiscales en las citadas resoluciones.

(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los interesados presenten consultas en los términos de este artículo, relacionadas con las disposiciones fiscales cuyo cumplimiento sea materia del ejercicio de dichas facultades, el plazo para resolver las consultas se suspenderá desde la fecha en que

leyes, ya que ello es una facultad exclusiva de los tribunales del Poder Judicial de la Federación.

Materia(s): constitucional, administrativa. Novena época. Instancia: Primera Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XXIII, marzo de 2006, tesis 1a./J. 12/2006, página 66.

se presenten las mismas y hasta la fecha en que se notifique la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código o venza el plazo a que se refiere el mismo.

(ADICIONADO, D.O.F. 28 DE JUNIO DE 2006)

En el caso de que se haya emitido la resolución a que se refiere el artículo 50 de este Código, se entenderá que mediante dicha resolución se resuelve la consulta, siempre que se refiera a la situación real y concreta que haya sido planteada en la consulta.

(REFORMADO, D.O.F. 5 DE ENERO DE 2004)

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto en el artículo 69 de este Código.”

Como puede apreciarse, para el ejercicio de 2006, se contiene una modificación trascendental al primer párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, ya que las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que versen sobre situaciones reales y concretas, siempre y cuando las respuestas a las mismas no sean materia de medios de defensa administrativos o jurisdiccionales.

Es decir, para el ejercicio de 2006, se condiciona la respuesta de las consultas formuladas por los contribuyentes, a que no se impugnen a través de cualquier medio de defensa.

Asimismo, se adicionan dos párrafos al numeral objeto de análisis, en los que se señala que si los contribuyentes presentan una consulta relacionada con disposiciones fiscales cuyo cumplimiento se encuentra siendo objeto de las facultades de comprobación de la autoridad, la resolución a las misma quedará suspendida desde su presentación, hasta que se emita en su caso el oficio liquidatorio a que se refiere el artículo 50 del Código.

De igual forma, se establece que cuando la liquidación respectiva se refiera a la situación real y concreta que haya sido planteada en la consulta, se entenderá que mediante dicho oficio liquidatorio se da respuesta a la consulta.

En este sentido, es evidente que a partir del 29 de junio de 2006 entraron en vigor otras modificaciones al artículo 34 que adicionaban como nuevo supuesto de excepción la obligación de responder a las consultas, cuando las mismas fueran materia de medios de defensa administrativos o jurisdiccionales, interpuestos por los interesados en ellas.

Para tal efecto, es importante no perder de vista que paralelamente se reformó el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación, a fin de establecer que en el escrito mediante el cual se formulara la consulta se debía señalar si los hechos o circunstancias sobre los que versara la promoción habían sido materia de medios de defensa ante autoridades administrativas o jurisdiccionales y, en su caso, el sentido de la resolución.

Como cabe observar, desde la entrada en vigor del artículo 34 del Código y hasta el 31 de diciembre de 2006, las respuestas que recaían a las consultas formuladas por los particulares continuaron conservando la naturaleza de resoluciones, tanto así que podían dar lugar a derechos o afectar el interés jurídico de los petitionarios; por tanto, las modificaciones que registró dicho artículo hasta 2006 sólo iban dirigidas a establecer supuestos de excepción a la obligación que tenían las autoridades de resolver las consultas; de esta manera, se conservaban esencialmente los siguientes elementos:

1. La consulta debía formularse sobre situaciones reales y concretas del solicitante.
2. Las autoridades fiscales estaban obligadas a contestar las consultas formuladas por escrito en un plazo de tres meses, salvo las excepciones expresamente señaladas.
3. Las respuestas de las autoridades fiscales a las consultas formuladas con base

en el artículo 34 del CFF tenían la naturaleza jurídica de resoluciones administrativas, de tal forma que las mismas podían ser impugnables.

4. Las respuestas de las autoridades fiscales a las consultas formuladas podían ser consideradas como actos de aplicación de disposiciones legales.

En resumen, podemos señalar que hasta diciembre de 2006, cuando recaía la resolución a la consulta formulada se podían presentar las siguientes situaciones: a) si la resolución era favorable, la misma daba lugar a derechos a favor del particular; b) si la resolución era desfavorable, los particulares podían impugnarla a través de los medios de defensa y llegar, en su caso, hasta el juicio de amparo, de tal forma que se podía definir la situación jurídica de un particular y generar certidumbre jurídica respecto de la interpretación y aplicación de las disposiciones legales.

Así, la presentación de consultas y la resolución que recaía a ellas fue utilizada como una estrategia jurídico-fiscal para iniciar juicios en relación con la interpretación y aplicación de diversas disposiciones legales, que aplicaban o pretendían aplicar los contribuyentes, a fin de llegar a una decisión definitiva por parte de un órgano jurisdiccional, sin necesidad de esperar que las autoridades ejercieran sus facultades de comprobación, tanto así que se podía dar lugar a certidumbre jurídica a favor de los contribuyentes, sin esperar una resolución administrativa que causara una mayor lesión en la esfera jurídica de los mismos, como sería el caso de una resolución que determinara un crédito fiscal a su cargo.

2007

Sin embargo, con las modificaciones que entraron en vigor a partir del 1o. de enero de 2007 se dio un giro completo respecto de los elementos o características de las respuestas a las consultas fiscales que estuvieron vigentes desde la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación, de tal forma que lo que antes constituía una regla general, ahora es una excepción confusa.

En efecto, mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 2006, se reformó el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, para quedar redactado de la siguiente manera:

“(REFORMADO, D.O.F. 27 DE DICIEMBRE DE 2006)

Artículo 34. Las autoridades fiscales sólo estarán obligadas a contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente.

La autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente:

I. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarias para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.

II. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.

III. Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiere la consulta.

La autoridad no quedará vinculada por la respuesta otorgada a las consultas realizadas por los contribuyentes cuando los términos de la consulta no coincidan con la realidad de los hechos o datos consultados o se modifique la legislación aplicable.

Las respuestas recaídas a las consultas a que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

Las autoridades fiscales deberán contestar las consultas que formulen los particulares en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la solicitud respectiva.

El Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.”

Del numeral transcrito, se desprende que a partir del ejercicio fiscal de 2007, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a contestar todas las consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados, de tal forma que se

eliminan los supuestos de excepción vigentes hasta 2006, en los que no existía esa obligación a cargo de las autoridades, como el caso de consultas que versaran sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Por su parte, la reforma al numeral en comento que ha causado más polémica en el medio, es la realizada al párrafo cuarto, pues conforme a lo señalado en el mismo, las respuestas recaídas a las consultas no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, únicamente las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.

La intención fundamental de las modificaciones que entraron en vigor en 2007 se centró en despojar a las contestaciones o respuestas de su carácter resolutorio, a fin de que los particulares no las pudieran impugnar ante los órganos jurisdiccionales, tan es así que como regla general se pretende que las respuestas no deriven en derechos y obligaciones; es decir, que no tengan algún elemento de vinculación, como causa suficiente para que no puedan ser impugnadas.

En la Revista Puntos Finos, “Consultas Fiscales” en el artículo denominado “Nuevo Régimen en Materia de Consultas Fiscales”, Número 123, Marzo de 2007, se establece que “es claro que las autoridades fiscales han intentado buscar una salida con la finalidad de evitar la interposición de litigios derivados de las consultas presentadas por los contribuyentes, razón por la cual, a partir del ejercicio de 2007, existe un cambio radical en el régimen de las consultas formuladas por los contribuyentes.”³²

No obstante, es inexacto afirmar que en todos los casos las respuestas no tendrán un efecto vinculante, pues el propio artículo 34 del Código señala en su

³² Cfr. Revista Puntos Finos. Revista de Consulta Fiscal, “Consultas fiscales. Una Muerte Anunciada”, Nuevo Régimen en materia de Consultas Fiscales, Número 123, 2ª Quincena, Marzo, 2007, p. 14.

segundo párrafo que *“la autoridad quedará obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta de que se trate, siempre que se cumpla con lo siguiente..”*

Por su parte, el último párrafo del mismo artículo precisa que *“el Servicio de Administración Tributaria publicará mensualmente un extracto de las principales resoluciones favorables a los contribuyentes a que se refiere este artículo, debiendo cumplir con lo dispuesto por el artículo 69 de este Código.”*

Es decir, la reforma se encaminó a eliminar la posibilidad de impugnar las respuestas a las consultas que no fueran favorables, pero no eliminó en su totalidad el instrumento para que las autoridades fiscales pudieran contestar las consultas y que las mismas tuvieran el carácter de resoluciones favorables en beneficio de ciertos contribuyentes.

Ahora bien, para que la respuesta a la consulta tenga un carácter obligatorio a cargo de las autoridades, en términos de lo señalado en el segundo párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2007, deberá cumplirse con lo siguiente:

1. Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarios para que la autoridad se pueda pronunciar al respecto.
2. Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se deberán modificar con posterioridad a su presentación.
3. Que la consulta se haya formulado antes de que las autoridades ejerzan sus facultades de comprobación respecto de las situaciones reales y concretas a que se refiera la misma.

Ahora bien, el siguiente párrafo señala que la autoridad no quedará vinculada con la respuesta otorgada, cuando los términos de la consulta a) no

coincidan con la realidad de los hechos o; b) datos consultados o; c) se modifique la legislación aplicable.

Así, si conjuntamos el párrafo segundo y tercero del numeral objeto de análisis, podemos concluir que para que una consulta resulte obligatoria y vinculativa para la autoridad, se deben de reunir los seis requisitos señalados anteriormente, quedando algunos de ellos a la apreciación subjetiva de las autoridades fiscales como lo es el que los términos de la consulta no coincidan con los datos del contribuyente, lo cual atenta claramente contra las garantías de seguridad y certeza jurídica de los contribuyentes.

Como podemos apreciar, si bien es cierto que pueden contestarse consultas con efectos obligatorios (vinculantes), los requisitos que imponen las normas son tan generales y ambiguos que le imprimen un alto grado de discrecionalidad, de tal manera que las autoridades gozarán de un amplio margen de maniobra para conceder o negar las respuestas con efectos vinculantes, lo cual lejos de otorgar certidumbre jurídica, nos ubica en el peor de los planos, ya que se conserva el instrumento para beneficiar a ciertos contribuyentes al arbitrio de las autoridades, pero se fijan requisitos tan imprecisos que le otorgan un amplio margen de maniobra para emitir la mayoría de las respuestas sin efecto obligatorio.

En otras palabras, la reforma es absolutamente regresiva, ya que no eliminó la posibilidad de obtener resoluciones favorables sino que amplió el margen de discrecionalidad a favor de las autoridades fiscales, y cerró el paso a la mayoría de los contribuyentes para controvertir las respuestas que no sean favorables.

Consideramos que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales aún y cuando no cumplan con los requisitos señalados anteriormente, no dejan de ser actos administrativos que obligan y generan obligaciones para las autoridades fiscales frente a los particulares, es decir, resulta intrascendente si las consultas presentadas por los particulares cumplieron con todos los requisitos a juicio de la autoridad, pues

dichos requisitos pueden ser valorados de manera arbitraria e ilegal sin que los contribuyentes puedan hacer valer algún medio de defensa al respecto.

No obstante, las autoridades fiscales han sostenido que el sentido de la reforma recae en que la interpretación jurisprudencial y la normatividad aplicable han tenido como consecuencia que en caso de una respuesta negativa al particular, el mismo tenga que interponer los medios de defensa correspondientes; sin embargo, en caso de no hacerlo, se había considerado que la respuesta recaída a la consulta correspondiente causaba estado, y por ende, el particular se veía obligado a acatar lo manifestado en la consulta por la autoridad fiscal.

De igual forma, se ha sostenido que el efecto de la vinculación de la respuesta emitida a la consulta sólo producía efectos frente al que realizaba la misma y sobre todo, permitía al particular que cuando fuere objeto de un procedimiento de fiscalización se encontrara en absoluta libertad, en el supuesto de que no estuviera de acuerdo con el criterio de la autoridad fiscal, de aportar los elementos que considere necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones de la autoridad.

Por ello, se han tratado de justificar las reformas al artículo 34 del Código, señalando que la razón de las mismas es evitar litigios entre el particular y la autoridad fiscal para respetar el principio de autodeterminación de las contribuciones, con el cual puede conocer el criterio de la autoridad, conservando el derecho a defender su postura hasta que se inicie alguna de las facultades de comprobación.

Por su parte, es importante traer a colación lo señalado por el Artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación de la Federación vigente a partir del ejercicio de 2007, que en su parte conducente señala lo siguiente:

“Artículo Segundo. En el supuesto de que los particulares soliciten y manifiesten su conformidad ante el Servicio de Administración Tributaria, éste último estará facultado para revocar las respuestas favorables recaídas a las consultas emitidas conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta antes de la entrada en vigor del presente decreto

y que hayan sido notificadas antes de la citada fecha. La revocación realizada en términos de este artículo no tendrá efectos retroactivos.”

Como puede apreciarse, el Artículo Segundo Transitorio, establece que los particulares pueden solicitar y manifestar su conformidad sobre las respuestas favorables recaídas a las consultas emitidas conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente y notificadas hasta antes del ejercicio de 2007, con la finalidad de que el Servicio de Administración Tributaria revoque las respuestas favorables recaídas a dichas consultas.

Continúa señalando dicho numeral, que la revocación no tendrá efectos retroactivos, es decir, sus efectos serán a partir de la fecha de la revocación respectiva y no hacia el pasado.

Sobre el particular, cabe puntualizar la desatinada redacción de dicho numeral, pues no debe perderse de vista que existe el conocido juicio de lesividad por el que la autoridades actúan como parte demandante, teniendo los efectos de la nulidad de una resolución favorable al particular, en el caso de que se resuelva a favor de las autoridades fiscales efectos retroactivos.

Esto es, existe una clara desigualdad, pues cuando la autoridad actúa como parte actora en el juicio de lesividad, los efectos de la nulidad son retroactivos en perjuicio del particular, y en los casos en que actúa como autoridad revocadora, no tienen efectos retroactivos, nuevamente en perjuicio del contribuyente.

CAPÍTULO III. LINEAMIENTOS DEL SAT ENTORNO A LAS CONSULTAS FISCALES

Derivado de las reformas en materia fiscal vigentes a partir de 2007, el 18 de enero de 2007, el Servicio de Administración Tributaria emitió ciertos lineamientos con la finalidad de dar certeza a las áreas encargadas de resolver consultas en materia fiscal federal a efecto de que contaran con parámetros homogéneos que les permitieran dar respuesta a las mismas.

Al respecto, podemos dividir los lineamientos del Servicio de Administración Tributaria respecto a los criterios sostenidos al resolver consultas, de acuerdo a la fecha de su presentación, observando tres escenarios:

- a) Consultas presentadas antes del ejercicio de 2007, resueltas antes de dicho ejercicio.
- b) Consultas presentadas antes del ejercicio de 2007, cuya resolución se haya dictado en el ejercicio de 2007.
- c) Consultas presentadas en el ejercicio de 2007, y resueltas en 2007.

Consultas presentadas y resueltas antes de 2007.

Por lo que hace a las consultas presentadas por los particulares durante el ejercicio de 2006, es criterio ineludible tanto del Servicio de Administración Tributaria, como para nosotros, al no ser materia de discusión, el que las mismas deberán ser resueltas por las autoridades fiscales con base en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006.

Esto es, las respuestas a las consultas constituirán instancia para éstos y, por ende, dentro de dichas resoluciones se deberá consignar la leyenda prevista en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente.

Consultas presentadas en 2006 y resueltas en 2007.

Por otra parte, nos enfrentamos al supuesto de contribuyentes que presentaron sus consultas en 2006, que se encuentran pendientes de resolución, y en las que en el ejercicio de 2006 no demandaron a través de los medios de defensa procedentes la negativa ficta prevista en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación de la Federación vigente en dicho ejercicio.

Bajo los lineamientos del Servicio de Administración Tributaria, no podrán demandar dicha negativa ficta, en virtud de que su regulación constituye una norma de procedimiento que conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, no les resultaría aplicable, al no tener un derecho adquirido para hacer valer dicha negativa.

Ello, pues las autoridades fiscales consideran que los contribuyentes sólo contaban con una expectativa de derecho que no ejercieron al haber transcurrido un plazo mayor de tres meses y no haber demandado la misma ante los tribunales correspondientes.

Ahora bien, tratándose de promociones del ejercicio de 2006, pendientes de resolución que estén relacionadas con materias sujetas al ejercicio de facultades de comprobación, que en dicho ejercicio no hayan sido contestadas, las administraciones encargadas de su resolución deberán de darle contestación a las mismas bajo las disposiciones vigentes en el ejercicio de 2006, ya que a partir de 2007 se elimina la suspensión para su contestación.

Finalmente, nos encontramos frente a consultas presentadas en el ejercicio de 2006, que hayan sido resueltas expresamente en el ejercicio de 2007, las autoridades fiscales han pretendido aplicar retroactivamente el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, al considerar que dicho numeral es una norma adjetiva, por lo que la respuesta a las consultas debe regirse por la normatividad vigente al momento de su emisión y no así al momento de su formulación por parte de los particulares.

**CAPÍTULO IV. CONSULTAS PRESENTADAS EN 2006 Y RESUELTAS EN 2007. ¿EL
ARTÍCULO 36 DEL CFF VIGENTE EN 2006 ES UNA NORMA SUSTANTIVA O
ADJETIVA?**

El tema a discusión, y que a su vez causó mucho revuelo entre la jerga jurídica, fue precisamente si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación es una norma sustantiva o una norma adjetiva, y si como consecuencia de ello, un contribuyente que presentara su consulta fiscal en el ejercicio de 2006 tenía el derecho adquirido a obtener una respuesta bajo el numeral vigente en dicho ejercicio, o bien, si constituía una norma procesal o adjetiva, y por tanto, le resultaba aplicable el numeral vigente a partir de 2007, conforme al cual las respuestas no son vinculativas para los particulares, y consecuentemente inimpugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

En primer lugar, a efecto de poder analizar si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006 es una norma sustantiva o de naturaleza adjetiva, es pertinente definir qué es lo que debe entenderse por dicho tipo de normas, para estar en posibilidad de emitir un criterio objetivo respecto del contenido de dicho numeral.

Diferencias entre las normas adjetivas y sustantivas.

Todo ordenamiento jurídico contiene, por un lado normas que establecen derechos y obligaciones, facultades o deberes para las personas, y que prevén, normalmente, las sanciones que deben aplicarse a aquellas cuando incurran en incumplimiento. Al conjunto de estas normas jurídicas se le suele denominar “*derecho sustantivo o material.*”

Estas normas, por ejemplo, determinan cuáles son los derechos y las obligaciones de las partes en un contrato de compraventa, en un contrato de arrendamiento o en otros contratos o actos jurídicos; señalan qué personas tienen

derecho a heredar, en caso de que el autor de la sucesión fallezca sin dejar testamento válido; definen qué actos u omisiones tienen carácter de delito y especifican los límites de las penas.³³

Sin embargo, el ordenamiento jurídico sería insuficiente e ineficaz si se limitara a establecer normas de derecho sustantivo o material, dejando sujeta su aplicación exclusivamente a la espontánea voluntad de sus destinatarios.

Ello, partiendo de considerar que existen casos en que los destinatarios de las normas de derecho sustantivo son omisos en acatarlas, existiendo conflicto acerca de la interpretación y cumplimiento de dichas normas, por lo que para lograr su cumplimiento es necesario seguir un procedimiento.

Por ello, a lado de las normas de derecho sustantivo o material, el ordenamiento jurídico también contiene normas de “derecho instrumental formal o adjetivo”, mismas que son definidas por Ovalle Favela³⁴ como aquellas que prescriben las condiciones y los procedimientos para la creación y aplicación de las primeras, así como la integración y competencia de los órganos del Estado que deben intervenir en dichos procedimientos.

Al respecto, es importante señalar que para Kelsen existen dos tipos de normas generales que se encuentran siempre implicadas en la aplicación del derecho por un órgano: 1) las formales, que determinan la creación de tal órgano y el procedimiento que el mismo debe seguir, y 2) las materiales que señalan el contenido del acto judicial o administrativo de dicho órgano.³⁵

Por su parte, Héctor Fix-Zamudio, considera que el “derecho instrumental” comprende todas las normas que regulan los procesos y procedimientos

³³ Cfr. Ovalle Favela, José, “Teoría General del Proceso”, Oxford, 5ª Edición, México, 2001, p. 36.

³⁴ *Ibidem*.

³⁵ Kelsen, Hans, “Teoría general del derecho y del Estado”, trad. Eduardo García Máynez, UNAM, México, 1969, p.152.

de creación y aplicación del derecho, así como la integración y competencia de los órganos del Estado que intervienen en los mismos.³⁶

En la legislación tributaria existe un estrecho vínculo entre las normas sustantivas y las normas adjetivas, ya que las primeras se refieren al hecho generador del tributo o al ejercicio de un derecho, mientras que las segundas señalan los mecanismos de aplicación de las normas sustantivas.³⁷

Esto es, debemos ceñir nuestro análisis al ámbito de aplicación temporal de las normas tributarias, referidas a la época, al momento de aplicación de las normas, a partir de que se realice la conducta que origina la causalidad de una contribución.

Por su parte, Salinas Arrambide³⁸ señala en su obra denominada “Elementos Constitutivos del Tributo”, que todo hecho imponible tiene una dimensión temporal, siendo ésta de singular importancia ya que por un lado, a partir de que se configure dicha dimensión temporal (se tenga por realizado el hecho imponible) será cuando se consideren nacidos los efectos jurídicos derivados de la realización del hecho imponible, comenzando a computarse, en su caso, los plazos para la determinación, declaración, pago, caducidad, prescripción u otros. Y por otro lado, ya que al erigirse ese momento en punto de referencia temporal de la realización del hecho imponible, será la ley entonces vigente la que resulte aplicable con efectos jurídicos que ésta ha previsto.

En efecto, en materia tributaria para determinar si nos encontramos en presencia de una norma sustantiva o de fondo, o bien, frente a una norma adjetiva, debemos analizar lo dispuesto en los artículos 5 y 6 del Código Fiscal de la Federación.

³⁶ Fix-Zamudio, Héctor, “El juicio de amparo”, Porrúa, México, 1964, pp. 10 y 11.

³⁷ Práctica Fiscal, “Breve Análisis de la naturaleza de las normas fiscales (sustantivas y adjetivas. Artículos 5 y 6 del CFF”, Número 479, Agosto 2007, p. A 41.

³⁸ Salinas Arrambide, Pedro, Manual de Derecho Tributario, “Elementos Constitutivos del Tributo”, Porrúa, 2ª Edición, México, 2008, p. 180.

Al respecto, el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación dispone lo siguiente:

“Artículo 5. Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.”

Del artículo 5 del Código Fiscal de la Federación transcrito se desprende lo siguiente:

1. Se establece la distinción entre las normas sustantivas (disposiciones fiscales que disponen cargas, derechos, infracciones y multas) y las normas adjetivas (reglas de procedimiento).

2. Se indica la manera de aplicación de las normas sustantivas -de manera estricta- y se establece que las normas de naturaleza adjetiva se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.

3. También se determina la manera en que opera la supletoriedad de las normas del derecho federal común en la materia fiscal.

Por su parte, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala expresamente lo siguiente:

“Artículo 6. Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.”

Como puede apreciarse del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, se desprende específicamente de los párrafos primero y segundo que las contribuciones se causan en el momento que se actualiza un supuesto previsto en la ley, lo que se conoce como hecho generador del tributo.

Sin embargo, les serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad. Por tanto, en este ordenamiento podemos inferir nuevamente la diferencia que el Código establece para la aplicación de normas sustantivas y las normas adjetivas.

El artículo 6 del Código Fiscal de la Federación regula dos tipos de normas:

a) Sustantivas.- Referentes al momento de causación de la contribución, esto es, conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley fiscal y;

b) Administrativas.- Referentes al procedimiento.

En este sentido, tratándose de normas sustantivas, serán aplicables las leyes vigentes al momento de causación de las contribuciones, y tratándose de normas administrativas o procesales, le serán aplicables las leyes que se expidan con posterioridad al hecho.

Así, existen dos tipos de normas: sustantivas y adjetivas. Las primeras regulan el fondo de las situaciones jurídicas y las segundas, son aquellas que

instrumentan un procedimiento, dado que establecen, además de los medios de defensa con que cuentan las partes, los términos y requisitos de las actuaciones que se agotan en cada etapa en que se van originando.

Ahora bien, el tercer párrafo del numeral en comento, contiene el principio de la denominada "autodeterminación de las contribuciones", reafirmando la importancia de la correcta aplicación de las normas sustantivas, ya que son éstas las que se deben aplicar para la determinación de las contribuciones.

Como se observa, es de suma importancia manifestar que la distinción entre las normas sustantivas y adjetivas se basa en que las primeras se refieren a la generación de derechos o cargas, y las segundas indican los mecanismos de aplicación de aquéllas.

Se destaca que las normas sustantivas son las que expresamente se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Como podemos advertir, el Legislador Tributario reflejó en el artículo 6 citado, el principio de irretroactividad de la ley consignado en el artículo 14 constitucional al disponer que tanto la causación de las contribuciones así como su determinación deberán de hacerse conforme a las leyes fiscales vigente durante el lapso en que ocurran. Sin embargo, sí se pueden aplicar retroactivamente las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad a la realización del hecho imponible en la medida que éstas no introduzcan un nuevo elemento que afecte la estructura y efectos del hecho imponible.³⁹

En relación, a qué debemos entender por normas sustantivas, y *a contrario sensu*, por exclusión qué normas deben considerarse normas adjetivas, es importante traer a colación el criterio normativo 1/2004, emitido por el Servicio de Administración Tributaria que señala lo que es del tenor literal siguiente:

³⁹ Cfr. González, García, E. y González T., "Derecho Tributario", Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, 2004, p. 203.

“1/2004 / CFF Normas sustantivas.

A. La disposición que establece un derecho a un crédito o acreditamiento fiscal es una norma sustantiva, porque establece un derecho a favor del contribuyente y porque forma parte del mecanismo para determinar las contribuciones.

Por consiguiente, los acreditamientos fiscales únicamente procederán contra las contribuciones que se hubieren causado durante la vigencia de la disposición que prevé el derecho a realizar el acreditamiento, de conformidad con el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

B. Dado que la Ley del Impuesto sobre la Renta establece la facultad de disminuir la pérdida fiscal de la utilidad fiscal a efecto de determinar el resultado fiscal, e igualmente la de actualizar la pérdida fiscal, las disposiciones relacionadas con el cálculo de la pérdida fiscal amortizable, inclusive su actualización, son normas sustantivas, ya que establecen derechos y se refieren a la base del impuesto.

Por consiguiente, la pérdida fiscal amortizable se calculará conforme a las disposiciones vigentes al causarse el impuesto cuya determinación considera, en su caso, la disminución de dicha pérdida.”

En primer lugar, no debemos de perder de vista, que los criterios normativos son simplemente criterios que se emiten al interior del Servicio de Administración Tributaria en torno a la interpretación que debe darse a un determinado dispositivo normativo, a efecto de homologar las resoluciones o actos que emitan las autoridades fiscales en torno a los mismos.

Habiendo recordado lo anterior, como puede advertirse, el Servicio de Administración Tributaria a través del criterio normativo 1/2004/CFF Normas sustantivas, nos deja entrever qué debe considerarse como una “*norma con carácter sustantivo.*”

En este sentido, hablamos de normas sustantivas cuando establecen derechos a favor del contribuyente, o mecanismos para determinar las contribuciones a su cargo, esto es, cuando nos referimos a normas que se refieran a elementos esenciales del tributo, a saber, al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

En la ponencia “Una Metodología de Interpretación de las Disposiciones Fiscales”⁴⁰ se estableció en la acepción “Norma sustantiva” que los párrafos primero y segundo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señalan que en función a que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas previstas en las leyes fiscales vigentes, las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causalidad. Un ejemplo, nos permitirá clarificar el concepto anterior; si por la vía de una reforma fiscal que entrara en vigor el 1° de enero de 2012 se cambiara de 0% a 6% la tasa aplicable a los medicamentos que sería aplicable desde el primer segundo del ejercicio de 2012 en lugar del 0% aplicable a las enajenaciones realizadas hasta la última hora del ejercicio de 2011, considerando la vigencia de esta norma sustantiva relativa a la tasa.

También es pertinente hacer referencia a las infracciones y sanciones que como normas sustantivas se debe aplicar conforme a la disposición vigente en el momento conforme se cometió la infracción.

Al respecto, no debe perderse de vista que el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación establece que “los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de ésta”

Participar de la misma naturaleza, significa que al igual que éstas debe identificarse la comisión de una infracción, cuando el infractor realice una conducta que encuadre dentro de la hipótesis normativa vigente en el momento en que realizó la conducta que la conceptúa como una infracción y por lo tanto sujeta a la imposición de una sanción.

Ejemplificando, si en mayo de 2000, un contribuyente no presentó aviso de destrucción de inventarios, incumplimiento que estuvo contemplado hasta 1999

⁴⁰ X Asamblea General de la ALAFEC (Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración), Ponencia: “Una Metodología de Interpretación de las Disposiciones Fiscales”, por Luis Manuel Cano Melesio, pp. 16 a 18.

como una infracción, y la autoridad le impone una multa en junio de 2000, fundamentando la citada sanción en una norma vigente hasta 1999, es notoria la improcedencia pues cuando se realizó la conducta o se cometió la omisión (2000) ya no estaba vigente tal disposición.

Así, si las sanciones participan de la misma naturaleza que las contribuciones de conformidad con el artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, se causan o se generan conforme se realizan las situaciones jurídicas y de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes en el momento en que ocurran, es decir, que la sanción sólo se podrá aplicar si en la época en que se realizó la conducta existía una disposición que conceptuaba tal conducta como una infracción y en la misma época existía otra disposición que establecía una sanción para dicha infracción.

Por su parte, en la misma ponencia sobre “Una Metodología de Interpretación de las Disposiciones Fiscales”⁴¹ se hizo referencia a las normas adjetivas, señalando que conforme a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, a partir de que las contribuciones se determinan, se cuantifican en pesos, de acuerdo a las normas vigentes en el momento de su causalidad, a esa contribución ya determinada le serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad.

Continuando con el ejemplo utilizado para las normas sustantivas del impuesto al valor agregado para la venta de medicinas de diciembre de 2011 a la tasa del 0% le serán aplicables las normas de procedimiento que se expidan con posterioridad, es decir, después del 31 de diciembre de 2011.

Por lo que si para el ejercicio de 2012, se estableciera que todas las declaraciones deben presentarse por Internet, ésta disposición adjetiva le sería aplicable a la enajenación en cita, que si bien es cierto, se determinó, cuantificó

⁴¹ *Ibidem.*

conforme a las normas vigentes en el momento de su causalidad, le será aplicable la nueva obligación de presentar la declaración por dicha vía.

Lo anterior, en virtud de tratarse de una norma de procedimiento que se debe aplicar aún a operaciones realizadas en una época anterior a la fecha en que entró en vigor la norma adjetiva de conformidad con el segundo párrafo del artículo 6 del Código.

Finalmente, son también normas adjetivas las que regulan el litigio que puede surgir cuando un contribuyente impugna alguna contribución determinada por la autoridad por considerar que no tiene la obligación de pagarla; y si por ejemplo, se tiene que garantizar el interés fiscal, durante el tiempo que dure el litigio se podrá otorgaren alguna de las formas de garantía que contempla el Código Fiscal de la Federación siendo aplicables aún las que se establezcan con posterioridad al nacimiento y determinación del crédito fiscal que se controvierte.

El Diccionario Enciclopédico de Derecho Usual, de Guillermo Cabanellas, Editorial Heliasta, Buenos Aires Argentina, establece qué debe entenderse por derecho sustantivo y qué por derecho adjetivo, y al respecto señala⁴²:

“DERECHO SUBSTANTIVO. El que establece derechos u obligaciones, a diferencia del que regula su ejercicio, castiga su infracción o determina el procedimiento para su efectividad extraordinaria (v. Derecho Adjetivo).”

“DERECHO ADJETIVO. Conjunto de leyes que posibilitan y hacen efectivo el ejercicio regular de las relaciones jurídicas, al poner en actividad el organismo judicial del Estado. No determina qué es lo justo, sino como ha de pedirse justicia. Se subdivide en legislación orgánica del Poder Judicial –aspecto formal– y en los códigos procesales, leyes de enjuiciamiento y demás preceptos reguladores de la jurisdicción contenciosa o voluntaria, como contenido material de este derecho. Y con igual contenido existe un derecho adjetivo doctrinal para desenvolver los principios teóricos y por la interpretación práctica de índole positiva (v. Derecho Substantivo).

⁴² Cabanellas, Guillermo, Op.cit. p.p. 120 y 124.

Por su parte, el Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México⁴³, define a las normas sustantivas, como aquéllas que “conceden derechos e imponen obligaciones, excepto las relacionadas con el proceso”.

Mientras que las normas adjetivas, según la fuente doctrinaria citada, son las que “regulan la utilización de los aparatos del Estado que aplican el derecho. Normalmente, se piensa en el derecho procesal, como el que contiene las normas adjetivas”.

De lo expuesto se advierte que tanto la doctrina extranjera, como la nacional son coincidentes en señalar que las normas sustantivas, son las que reconocen derechos e imponen obligaciones, en tanto, que las normas de naturaleza adjetiva son las que permiten hacer efectivo el ejercicio de esos derechos así como el cumplimiento de las obligaciones.

Conforme a lo hasta aquí expuesto, consideramos que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, es una norma de carácter sustantivo, pues regula el derecho de petición del particular de formular ante la autoridad fiscal de forma individual una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, y consecuentemente la obligación de la autoridad de dar respuesta a dicha consulta, por lo que la respuesta debe realizarse con base en las normas vigentes y que regían dicha situación particular, es decir, las existentes al momento de presentación de la consulta.

Ello, considerando que si el particular formuló su consulta bajo el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, desconocía que para el ejercicio de 2007, dicho precepto normativo sufriría una reforma sustancial que impediría ser recurrible, por lo que si ejercicio su derecho de petición en 2006, adquirió el derecho a que la autoridad le respondiera respecto de la situación real y

⁴³ Diccionario Jurídico Mexicano, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo II, Porrúa, México, 1998, p. 933.

concreta formulada de conformidad con la norma vigente al momento de formular su consulta.

Al respecto, como hemos mencionado es un problema suscitado en la práctica, que los contribuyentes hayan formulado sus consultas a la autoridad fiscal en el ejercicio de 2006, y obtengan una respuesta por parte de las autoridades fiscales hasta el ejercicio de 2007.

Sobre el particular, podríamos pensar que si el contribuyente ejerció su derecho de petición respecto de una situación real y concreta en el ejercicio de 2006, adquirió el derecho a que la autoridad fiscal contestara dicha consulta conforme a la legislación vigente en 2006.

No obstante ello, la autoridad demora en el dictado de la respuesta a la consulta y emite dicha resolución en el ejercicio de 2007, por causas ajenas no imputables al contribuyente, siendo ello la justificación para que nuestros Tribunales señalen que los particulares no tienen interés jurídico para combatir las resoluciones a dichas consultas al ya no ser vinculativas conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2007.

Sobre el particular, cabe señalar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resolvió diversos juicios fiscales interpuestos por los particulares, sobreseyendo dichos juicios contenciosos administrativos, por falta de interés jurídico aplicando retroactivamente en perjuicio del contribuyente el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007. Ello, se insiste, no obstante que las consultas hubiesen sido presentadas por los contribuyentes en el ejercicio de 2006, en el cual el artículo 34, no establecía limitante alguna respecto de la impugnabilidad de dichas resoluciones.

Derivado de lo anterior, los particulares recurrían dichas sentencias en amparo directo ante los Tribunales Colegiados de Circuito, haciendo valer violaciones

constitucionales, en específico, a la garantía de irretroactividad de ley, prevista en el artículo 14 Constitucional, conforme a la cual argumentaban que al formular su consulta en el ejercicio de 2006, adquirieron el derecho a que les fuera resuelta su confirmación de criterio conforme a la legislación vigente en dicho ejercicio.

Sin embargo, la resolución de dichos amparos fue afortunada en algunos Tribunales Colegiados de Circuito y desafortunada en otros, por lo que ello dio origen a que fuera la Suprema Corte de Justicia de la Nación, específicamente la Segunda Sala, quien resolviera la contradicción de tesis entre los criterios sostenidos por dichos Tribunales Colegiados, confirmando que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación es una norma tributaria de naturaleza “sustantiva”.

Análisis de la sentencia de la Segunda Sala de la SCJN.

Con la finalidad de evidenciar lo anterior, a continuación se efectuará un análisis de la ejecutoria por virtud de la cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió que existía contradicción de tesis 170/2011 dictada en sesión del 6 de julio de 2011 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación suscitada entre los criterios sostenidos por el Décimo Quinto, Tercer y Octavo Tribunal es Colegiados todos en Materia Administrativa del Primera Circuito, El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, resolviendo que debía imperar aquel que señalaba que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006 es una norma de carácter sustantivo.

El Decimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, al emitir resolución a un amparo directo, por unanimidad de votos en sesión de fecha diez de noviembre de dos mil diez, concedió a la quejosa la protección federal solicitada.

Los antecedentes de dicho caso, se refieren a una consulta presentada en el ejercicio de 2006, misma que fue resuelta en el ejercicio de 2007.

En contra de esa determinación promovió juicio de nulidad, que fue resuelto en el sentido de sobreseer el juicio al considerar que el oficio impugnado se emitió en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2007, que establece que la respuesta que recaiga a la consulta fiscal no será obligatoria para el particular que la formule, por lo que no constituye una resolución definitiva ni afecta el interés jurídico de la actora.

Al respecto, la Sala Regional determinó que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación es una norma de carácter procesal, por lo que cada acto que se vaya presentando, así como su naturaleza y alcances, deben regularse conforme a las reglas vigentes en el momento de su emisión y no en uno anterior; de ahí que la respuesta que recayó a la solicitud de confirmación de criterio que presentó la actora, se rige por la norma en vigor al momento en que se emitió.

En contra la sentencia de mérito, se promovió el amparo directo en mención, del cual por razón de turno le correspondió conocer al Décimoquinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien resolvió conceder a la parte quejosa el amparo y protección de la Justicia Federal, esencialmente por las razones que se citan:

a) El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente hasta 2006, es un precepto de carácter sustantivo, porque establece el derecho a favor de un administrado, de formular a la autoridad fiscal competente de forma individual una consulta sobre algún aspecto de su situación real y concreta, respecto de ciertos y determinados aspectos imperantes en su realidad fiscal presente, no futura o probable, y, paralelamente, la obligación de la autoridad de emitir la respuesta a la consulta.

b) La respuesta de la autoridad fiscal, debe realizarse con base en las disposiciones jurídicas que regían esa situación, es decir, de las existentes en el momento en que se realizó la consulta, puesto que en ese momento la situación es real y concreta.

c) El particular realizó su consulta fiscal en la fecha en que todavía no se reformaba el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, (2006), y no fue correcto que la Sala Fiscal haya aplicado lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir de 2007, para resolver la controversia sometida a su jurisdicción, puesto que para determinar la obligatoriedad de la resolución contenida en el oficio reclamado, debió atender a lo establecido en dicho artículo, vigente hasta 2006, por ser la norma sustantiva vigente en el momento en que formuló la solicitud de confirmación de criterio.

d) En el caso, era innecesario que el legislador federal estableciera en un artículo transitorio, que a las consultas fiscales presentadas con anterioridad al primero de enero de dos mil siete, les seguiría aplicando lo dispuesto por el artículo citado vigente hasta diciembre de 2006, ya que el texto de ese artículo no contemplaba una norma instrumental, sino sustantiva, respecto de la cual está vedada la irretroactividad de la ley, en perjuicio por lo que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor.

Por su parte, los antecedentes que dieron lugar a la ejecutoria dictada por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, resuelto por unanimidad de votos en sesión de quince de febrero de 2011, en la que negó la protección federal solicitada a la quejosa, fue de igual forma respecto de una consulta formulada en 2006 y resuelta en 2007.

De igual forma, que en el caso anterior, la Sala Fiscal dictó sentencia en la cual determinó sobreseer en el juicio de nulidad aplicando el artículo 34 del Código vigente en 2007.

En contra de la decisión apuntada la quejosa promovió amparo directo, del que correspondió conocer al Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, quien negó la protección federal solicitada, considerando que si la resolución dictada con motivo de la consulta planteada por la quejosa constituye, en sí misma, una etapa procesal dentro del procedimiento de consulta; y ante el evento de que aquélla fue emitida en 2007, es incuestionable que las consecuencias jurídicas que se le debieron otorgar (vinculación e interés jurídico para impugnarla), se rigen por lo dispuesto en el artículo 34 vigente en esa anualidad y, por ello, la aplicación de este último no es retroactiva, se insiste, porque al momento de presentar su consulta no tenía el derecho de impugnar la resolución que contestara aquélla y para que ésta ni siquiera se había emitido.

Asimismo, señaló que la aplicación en la sentencia reclamada del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, de ninguna manera viola en perjuicio de la quejosa el principio constitucional de irretroactividad de la ley, dado que se aplicó correctamente por la Sala, por ser el vigente al momento que tuvo lugar la etapa resolutoria en el procedimiento administrativo, específicamente, en cuanto al dictado de la resolución de consulta; habida cuenta que la aplicación de dicho numeral, de ninguna manera incide en los aspectos de fondo materia de la consulta, relacionados con la causación o imposición de los tributos o cuantificación de obligaciones tributarias, que al constituir derechos sustantivos, sí están regidos por el principio de irretroactividad de la ley.

De todo lo expuesto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, concluyó que los orígenes de los asuntos son similares, pero que las decisiones a las que arribaron los Tribunales Colegiados de Circuito, que participan en esta contienda son disidentes.

Al respecto, la Segunda Sala consideró necesario llevar a cabo la distinción entre la cuestión de retroactividad de las leyes y el problema de la aplicación

retroactiva de éstas, vicios en que pueden incurrir los actos de autoridad respecto de los cuales, si bien el artículo 14, párrafo primero, de la Constitución General de la República protege a los gobernados, las que tienen diferencias básicas que son determinantes para concluir la constitucionalidad o no del problema que se plantea.

Por lo que se refiere al estudio propiamente de la retroactividad de la ley, se tiene que aludir al análisis de las consecuencias que una hipótesis legal causa respecto de situaciones jurídicas determinadas o derechos adquiridos por los particulares previamente a su entrada en vigor, verificándose si el nuevo precepto legal ignora tales situaciones o derechos.

Esto es, ante una cuestión de esa naturaleza el órgano jurisdiccional, se avoca a precisar si una norma de observancia general tiene efectos hacia el pasado, ignorando las mencionadas situaciones o derechos lo que implica pronunciarse respecto del cumplimiento de un acto materialmente legislativo, a lo dispuesto en el artículo 14, párrafo primero, constitucional, en cuanto a que las leyes no deben ser retroactivas.

En cambio, el estudio sobre la aplicación retroactiva de una ley no involucra el análisis de las consecuencias de ésta sobre lo sucedido en el pasado, sino constatar si la aplicación precisa que de un precepto legal lleva a cabo una autoridad a través de un acto materialmente administrativo o jurisdiccional se efectúa dentro de su ámbito temporal de validez, es decir, sin afectar situaciones jurídicas concretas o derechos adquiridos por el particular antes de la entrada en vigor de la norma empleada.

Al respecto, la Segunda Sala analizó el texto del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, advirtiendo que los componentes de la norma consistían en el supuesto: solicitud de confirmación de criterio sobre una situación real y concreta, respecto de una situación fiscal; y la consecuencia: la respuesta a la consulta es vinculativa para el contribuyente y para la autoridad.

De lo anterior, concluyó que la facultad del contribuyente de elevar ante la autoridad hacendaria respectiva, de manera individual una consulta sobre algún aspecto de su situación real concreta, y presente, y con ello, la obligación de la autoridad de emitir respuesta a esa consulta fiscal, en el entendido de que si esa decisión resultaba favorable, se generaban derechos para el particular.

Por tanto, determinó que la norma que nos ocupa, es de naturaleza sustantiva, atento a que regula la naturaleza de las consultas y sus consecuencias, al establecer claramente que la respuesta favorable al particular le genera derechos, sin que se haga referencia a algún medio de carácter procesal para el cumplimiento de algún derecho.

Asimismo, señaló que dicha norma es una norma sustantiva, en tanto otorga al particular el derecho a formular ante la autoridad hacendaria una consulta fiscal y obtener una respuesta de aquélla, que si resultase favorable genera derechos y por tanto, es vinculante para el contribuyente y para la autoridad, resulta que, si aquél realizó la consulta aludida en el año dos mil seis, la respuesta que se emitiese debía ser con fundamento en el artículo citado al inicio de este párrafo.

Además, continúa señalando la Segunda Sala, dicho numeral representa una de las modalidades del derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en la medida en que instituye la potestad del particular de plantear consultas a la autoridad fiscal y la obligación de ésta de darles respuesta; contestación que debe ser por escrito y, por razones de congruencia, referida a la situación del solicitante en el momento en que éste realizó la consulta, la que de ser favorable para el particular genera derechos en su favor, siempre y cuando se hayan actualizado esas exigencias en la consulta y en la contestación.

Por tanto, si esa consulta se lleva a efecto con relación a la aplicación o no de determinados numerales vigentes en el momento en que se actualizó la situación fiscal del gobernado, lógicamente, la respuesta debe ser coincidente, con el momento en que la situación es real y concreta, esto es, a aquél en que se verificó la consulta, lo que quiere decir, que por más que la respuesta se emita con retardo o aun emitiéndose dentro de un plazo prudente, suceda que las disposiciones se reformen o deroguen, debe referirse al momento preciso de la consulta y en los términos en que tales disposiciones se encontraban en vigor en el momento en que ésta se realizó, lo que resulta acorde con el principio de que las cuestiones jurídicas sustantivas deben resolverse con base en las disposiciones que se encontraban en vigor para cuando esas situaciones se actualizaron.

En las condiciones apuntadas, si el gobernado elevó su consulta fiscal ante la autoridad hacendaria en la fecha en que estaba en vigor el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente durante el año dos mil seis, resulta evidente que aquélla debe emitir la respuesta que corresponda con fundamento en ese numeral, dado que éste ordena que la consulta se refiera a una situación real y concreta, por tanto, la respuesta de la autoridad debe llevarse a efecto, conforme a las disposiciones jurídicas que regían esa situación, es decir, las existentes en el momento en que se realizó la consulta, puesto que en ese momento la situación era real y concreta, de otra forma podría suceder que la contestación, no fuese congruente con la situación consultada por estar decidida por los preceptos legales en vigor, en la fecha en que se emitió la respuesta, las que pudieran ser distintas a las existentes en el momento en que imperaba la situación consultada, quebrantándose de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación.

De tal suerte que si la consulta fiscal formulada por el contribuyente, se hizo en el ejercicio de 2006, la respuesta que se emita, debe ser con base en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, vigente en ese año, y no en el vigente en el ejercicio de 2007, por lo que si la autoridad fiscal dicta la resolución correspondiente, con fundamento en este último numeral, es evidente que lo aplica en forma retroactiva

en perjuicio del gobernado, pues su redacción actual no es la misma que estuvo vigente hasta el treinta y uno de diciembre de dos mil seis, lo que determina que lo dispuesto en ese precepto no es aplicable a las respuestas recaídas a las consultas formuladas hasta antes de su reforma, por no señalarse así en el cuerpo normativo, por tanto la autoridad fiscal al emitir la decisión correspondiente, debió atender a lo establecido en el texto de dicho artículo vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, por ser la norma sustantiva vigente en el momento en que se realizó la solicitud de confirmación de criterio.

Con base en las consideraciones antes expuestas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resuelve que los criterios que deben prevalecer con carácter de jurisprudencia son los siguientes:

CONSULTA FISCAL. EL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006, ES UNA NORMA DE NATURALEZA SUSTANTIVA. Las normas sustantivas son las que reconocen derechos e imponen obligaciones, en tanto que las de naturaleza adjetiva son las que permiten hacer efectivo el ejercicio de esos derechos así como el cumplimiento de las obligaciones. Ahora bien, el indicado artículo establece la facultad del contribuyente para elevar ante la autoridad hacendaria respectiva, de manera individual, una consulta sobre algún aspecto de su situación real, concreta y presente, y con ello la obligación de la autoridad de emitir respuesta a esa consulta, en el entendido de que si esa decisión es favorable, se generarían derechos para el particular, esto es, el numeral citado establece una respuesta vinculatoria para el contribuyente y para la autoridad. Por tanto, la norma indicada es de naturaleza sustantiva, atento a que regula la naturaleza de las consultas y sus consecuencias, al establecer que la respuesta favorable al particular le genera derechos, sin que se haga referencia a algún medio de carácter procesal para lograr su cumplimiento.

CONSULTA FISCAL. SI SE FORMULÓ EN TÉRMINOS DEL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTE HASTA EL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y SE RESOLVIÓ CON BASE EN ESE NUMERAL VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE ENERO DE 2007, SE PRESENTA UNA APLICACIÓN RETROACTIVA EN PERJUICIO DEL GOBERNADO. Si la autoridad fiscal emitió respuesta a la consulta relativa conforme al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1 de enero de 2007, se concluye que aplicó dicho numeral retroactivamente en perjuicio del gobernado, pues debió atender a lo establecido en el texto de ese artículo vigente en 2006, por ser la norma sustantiva que regía en el momento en que se formuló la consulta. Por tanto, si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 es una norma de naturaleza

sustantiva, respecto de ésta no es posible aplicar la ley retroactivamente, en perjuicio, por lo que la nueva norma no puede desconocer situaciones o derechos adquiridos con anterioridad a su entrada en vigor, máxime que la anterior beneficiaba a la quejosa, en primer lugar, porque la vinculaba con la autoridad y, en segundo, porque la respuesta podía impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, cuestiones que no contempla el citado numeral vigente a partir de 2007.

CONSULTA FISCAL. LA RESPUESTA A ÉSTA DEBE FUNDARSE EN LAS DISPOSICIONES JURÍDICAS VIGENTES EN EL MOMENTO EN QUE SE REALIZÓ. Si el gobernado elevó su consulta fiscal ante la autoridad hacendaria en la fecha en que estaba en vigor el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2006, resulta evidente que aquélla debe emitir su respuesta con fundamento en ese numeral, dado que ordena que la consulta se refiera a una situación real y concreta; por tanto, la respuesta de la autoridad debe darse bajo las disposiciones jurídicas que regían esa situación, es decir, las existentes al realizar la consulta, pues en ese momento la situación era real y concreta, de otra forma podría suceder que la contestación no fuese congruente con la situación consultada por estar fundada en los preceptos legales en vigor en la fecha en que se emitió la respuesta, las que pudieran ser distintas a las existentes cuando imperaba la situación consultada, quebrantándose de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación.

CONSULTA FISCAL. LA PROCEDENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO DERIVA DE LA FECHA EN QUE SE PRESENTÓ AQUÉLLA. Si el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de diciembre de 2006 es una norma de naturaleza sustantiva y debió aplicarlo la autoridad hacendaria al emitir su respuesta a una consulta fiscal, contra esa decisión procede el juicio contencioso-administrativo no obstante que la respuesta se emita a la luz del aludido numeral vigente a partir del 1 de enero de 2007.

Consideramos que el criterio sostenido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue del todo atinado, pues evidentemente el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 constituye una norma de naturaleza sustantiva, por lo que si el particular formulaba su consulta conforme a la legislación vigente en dicho ejercicio fiscal adquiriría el derecho de que la autoridad fiscal resolviera su petición respecto de una situación real y concreta determinada conforme a las normas vigentes al momento de presentación de la consulta, y no retroactivamente conforme a la norma vigente al emitir la respuesta.

Creemos que en esta ocasión la Corte resguardó la garantía de irretroactividad de ley consagrada en el artículo 14 Constitucional, a favor de aquellos contribuyentes que habían adquirido el derecho a que la autoridad fiscal resolviera sus consultas conforme a la legislación vigente en 2006 que constituyó el ejercicio en el que formuló su solicitud de petición al Fisco Federal.

CAPÍTULO V. RESOLUCIONES A LAS CONSULTAS PRESENTADAS A PARTIR DE 2007. VIOLACIÓN A GARANTÍAS CONSTITUCIONALES.

Resoluciones de consultas presentadas a partir de 2007.

Como hemos señalado, a partir de 2007, las respuestas a las consultas dejan de tener efectos vinculativos, por lo que aquellas consultas presentadas en 2007, serán resueltas conforme al artículo 34 vigente a partir de dicha conforme a la cual las respuestas recaídas a las consultas formuladas por los particulares ya no serán impugnables al no ser obligatorias para los particulares, sino hasta en tanto las autoridades apliquen los criterios desfavorables de que se trate en resoluciones de carácter definitivo que causen un agravio en materia fiscal.

Al respecto, el 18 de enero de 2007, la Administración General Jurídica de Grandes Contribuyentes emitió el oficio 325-SAT-09-IV-F-72090 que contiene los “Lineamientos en materia del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente”.

De dicho Oficio se desprende que a juicio de las autoridades fiscales, las resoluciones desfavorables que se emitan en respuesta a las consultas planteadas por los particulares no son impugnables ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues además de no constituir resoluciones definitivas, su contenido no vincula al contribuyente ni le causa perjuicio alguno.⁴⁴

⁴⁴ De la página 2 del oficio en comento se desprende lo siguiente: “Vinculatoriedad.- Tratándose de consultas presentadas a partir de 2007, las administraciones deberán de emitir su resolución en términos del artículo 34 del

Asimismo, en caso de que del análisis de las consultas presentadas a partir del ejercicio de 2007, las administraciones encargadas de su resolución detecten que ya se habían ejercitado las facultades de comprobación sobre las situaciones reales y concretas que se están planteando, deberán de todos modos contestar las mismas, incluyendo en la fundamentación y motivación de sus resoluciones que las mismas no son obligatorias para las autoridades fiscales en virtud de que se habían ejercido facultades de fiscalización sobre hechos reales y concretos expuestos en la consulta.

En relación al Artículo Transitorio de las reformas de 2007 (mismo que establece la posibilidad de que el Servicio de Administración Tributaria, previa solicitud y de conformidad con los particulares revoque las respuestas favorables recaídas a las consultas que hayan sido modificadas antes del 1º de enero de 2007), las administraciones deberán de remitir las solicitudes que reciban en dichos términos a la Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos o bien, a la Administración Central Jurídico Internacional y de Normatividad de Grandes Contribuyentes.

*Inconstitucionalidad de la Reforma al artículo 34 del CFF vigente en 2007.*⁴⁵

En el caso de las reformas al artículo 34 del Código vigente a partir de 2007, consideramos que resulta violatoria de la garantía de seguridad jurídica, pues privaría a los contribuyentes de contar con una resolución favorable que les brinde certeza en cuanto a la manera de interpretar y aplicar la ley, sin tener que esperar a que se realice una liquidación de impuestos en su contra.

Código Fiscal de la Federación vigente, sin incluir la leyenda prevista en el artículo 23 de la Ley Federal de Derechos del Contribuyente. Lo anterior, al no constituir instancia en virtud de que no serían un acto definitivo que le esté causando perjuicio al contribuyente, atento a que no vinculan su esfera jurídica de manera obligatoria.

⁴⁵ Cfr. Revista Puntos Finos. "Juicio de nulidad contra resoluciones a consultas", Número 124, 1ª Quincena, Abril 2007, p.22.

Asimismo, vulneraría la garantía de legalidad y seguridad jurídica, en la medida en que la imposibilidad de impugnar una resolución que fuera arbitrariamente ilegal, convalidando la resolución respectiva, liberando a las autoridades fiscales de la obligación que en términos del artículo 16 Constitucional tienen de fundar y motivar debidamente sus actos.

Por otra parte, violaría la garantía de acceso a la impartición de justicia contenida en el artículo 17 Constitucional siendo que el legislador ordinario si bien está facultado para emitir ordenamientos en los que se regule la manera en que se desarrollarán los procedimientos jurisdiccionales, de manera alguna tiene facultad de impedir que los mismos accedan a la impartición de justicia.

Finalmente, resultaría violatorio del derecho de petición contenido en el artículo 8 Constitucional, pues si bien el artículo en comento obliga a las autoridades a dar respuesta a las consultas planteadas por los particulares, también es cierto que al impedir que dicha respuesta sea impugnada en caso de ser ilegal, faculta a la autoridades a emitir cualquier tipo de resolución no obstante que no se encuentre apegada a derecho.

Si bien es cierto que la interpretación de las autoridades fiscales versa en el sentido señalado en los párrafos que anteceden, también lo es que las respuestas desfavorables recaídas a las consultas planteadas por los particulares, sí son susceptibles de ser impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

CAPÍTULO VI. ANÁLISIS DEL CRITERIO DE LA SCJN EN TORNO A LA CONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 37 DEL CFF VIGENTE EN 2007.

Crítica Criterio de la SCJN.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, no resulta violatorio de las garantías de acceso a la impartición de justicia y seguridad jurídica, ni al derecho de petición, al no prever la posibilidad de impugnar las resoluciones recaídas a las consultas a través del juicio de nulidad.

Como se desprende del criterio jurisprudencial transcrito, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el A.R. 1106/2007, consideró que el artículo 34 que nos ocupa no resulta inconstitucional al no permitir la impugnación a través del juicio de nulidad, de las resoluciones recaídas a las consultas presentadas por los gobernados, fundamentalmente a partir de las siguientes premisas:

1) Que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no es violatorio de la garantía de acceso a la impartición de justicia, porque no existe una afectación jurídica a los derechos del particular con la mera emisión de la respuesta desfavorable, dado que la afectación se dará cuando se emita una resolución por parte de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación. Lo anterior, al considerar que la resolución a una consulta no produce efectos verdaderos en la esfera jurídica del particular al no ser una resolución obligatoria para éste.

2) Que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, no es violatorio de la garantía de acceso a la impartición de justicia, pues la resolución a una consulta no es propiamente una resolución definitiva, ya que la resolución definitiva es

aquella que se emite por parte de las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

3) Que al modificar el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el legislador fue congruente con la regulación aplicable en materia fiscal a las resoluciones a las consultas, específicamente con lo dispuesto por el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en términos del cual sólo procede el juicio de nulidad en contra de resoluciones definitivas o actos que causen agravio, siendo que las resoluciones a las consultas no se ubican en tales supuestos, al no constituir actos definitivos y no obligar a los particulares.

4) Que el hecho de que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no resulte violatorio de la garantía de acceso a la impartición de justicia se robustece con lo señalado por el Presidente de la República en su Exposición de Motivos y por el Legislador en los Dictámenes que dieron origen a la reforma.

En resumen, podemos concluir que las razones fundamentales por las que la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación declaró que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no resulta violatorio de la garantía de acceso a la impartición de justicia versaron en el hecho de que a su consideración las resoluciones a las consultas no son actos definitivos y no causan un agravio en materia fiscal, al no ser dichas resoluciones obligatorias para los particulares.

Al respecto, se considera que el criterio sostenido por la Primera Sala es incorrecto, pues las respuestas a las consultas formuladas por los particulares aún bajo la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no pierden el carácter de resoluciones definitivas que causan un agravio en materia fiscal por lo que siguen siendo resoluciones impugnables a través del juicio contencioso administrativo.

Con la finalidad de demostrar lo anterior, es pertinente repasar qué tipo de resoluciones conoce el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a efecto

de poder concluir si las resoluciones a las consultas a la luz de la reforma sufrida por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación pueden ser impugnables a través del juicio contencioso administrativo ante dicho Tribunal.

Sobre el particular, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, refuerza la procedencia del juicio de nulidad en contra de las resoluciones a las consultas, al señalar en la parte que nos interesa lo siguiente:

“Artículo 14. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas, actos administrativos y procedimientos que se indican a continuación:

[...]

IV. Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren las fracciones anteriores;

[...]

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal conocerá además de los juicios que se promuevan contra los actos administrativos, decretos y acuerdos de carácter general, diversos a los reglamentos, cuando sean autoaplicativos o cuando el interesado los controvierta con motivo de su primer acto de aplicación.”

(énfasis añadido)

Como puede apreciarse, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, conocerá de los juicios que se promuevan contra resoluciones definitivas que, entre otros supuestos, causen agravio en materia fiscal.

Ahora bien, el artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo al establecer las causales de improcedencia del juicio de nulidad, señala lo siguiente:

“Artículo 8. Es improcedente el juicio ante el Tribunal en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

I. Que no afecten los intereses jurídicos del demandante, salvo en los casos de legitimación expresamente reconocida por las leyes que rigen al acto impugnado.

II. Que no le competa conocer a dicho Tribunal.

III. Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.

IV. Cuando hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento si no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal, en los plazos que señala esta Ley.

Se entiende que no hubo consentimiento cuando una resolución administrativa o parte de ella no impugnada, cuando derive o sea consecuencia de aquella otra que haya sido expresamente impugnada.

V. Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.

VI. Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.

VII. Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente, cuando la ley disponga que debe agotarse la misma vía.

Para los efectos de esta fracción, se entiende que hay conexidad siempre que concurran las causas de acumulación previstas en el artículo 31 de esta Ley.

VIII. Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.

IX. Contra reglamentos.

X. Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.

XI. Cuando de las constancias de autos apareciere claramente que no existe la resolución o acto impugnados.

XII. Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.

XIII. Dictados por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución

de controversias a que se refiere el artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior.

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

XV. Que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y sus accesorios cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades fiscales mexicanas, de conformidad con lo dispuesto en los tratados internacionales sobre asistencia mutua en el cobro de los que México sea parte.

No es improcedente el juicio cuando se impugnen por vicios propios, los mencionados actos de cobro y recaudación.

XVI. En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición de esta Ley o de una ley fiscal o administrativa.

La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.”

Como puede observarse, el juicio de nulidad será improcedente contra actos que no afecten el interés jurídico del demandante, así como en contra de actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa.

De conformidad con lo expuesto, es claro que sólo las resoluciones definitivas que causen un agravio en materia fiscal que afecten el interés jurídico del particular podrán ser impugnadas en un juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Así, para determinar si una respuesta a una consulta fiscal a que se refiere el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2007, puede impugnarse ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debemos partir del análisis de si las resoluciones a las consultas son resoluciones definitivas que causan un agravio en materia fiscal que afectan el interés jurídico del contribuyente.

Previo a realizar el análisis a efecto de determinar si una respuesta a una consulta es una resolución definitiva impugnabile en un juicio contencioso administrativo, es pertinente analizar qué es lo que debe entenderse por “*resolución administrativa definitiva*.”

Resolución definitiva.

De conformidad con la Enciclopedia Jurídica Mexicana⁴⁶, una “resolución administrativa”⁴⁷ es el acto de autoridad administrativa que define o da certeza a una situación legal o administrativa.

Según Bielsa⁴⁸, una “resolución definitiva” es la que dicta la autoridad superior y que ya no puede preverse por la propia autoridad.”

Para Emilio Margáin⁴⁹, estaremos en presencia de una “resolución definitiva” cuando ella no admita un recurso administrativo, salvo que éste sea optativo o aquélla esté sujeta a revisión de oficio. Se está en presencia de un recurso administrativo no optativo cuando el contribuyente inconforme con la resolución que lo admite debe agotarlo antes de acudir al juicio de nulidad y, por parte, la resolución admite revisión de oficio cuando la autoridad administrativa por ‘si misma y sin que obre inconformidad del particular debe revisarla para juzgar si conforme a la ley está correctamente dictada y, por ende, procede aprobarse, modificarse o revocarse.

Ahora bien, en términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, una resolución es definitiva cuando no admite recurso administrativo o cuando la interposición de éste es optativa.

⁴⁷ “Enciclopedia Jurídica Mexicana”, Porrúa, México, 2002, p.270.

⁴⁸R. Bielsa, “Sobre lo Contencioso Administrativo”, 1954, p.94

⁴⁹ Margáin Manatou, Emilio, Op.cit. p.115.

Al respecto, el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, establece en su parte conducente lo siguiente:

“Artículo 14.

[...]

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, las resoluciones se consideraran definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de este sea optativa.”

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, de conformidad con el artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal, existen dos tipos de resoluciones definitivas:

- a) las que no admiten recurso administrativo en su contra y;
- b) las que admiten recurso administrativo en su contra pero su interposición es de carácter optativo.

Sobre el particular, el artículo 117, inciso d) del Código Fiscal de la Federación establece la procedencia del recurso de revocación en contra de resoluciones definitivas dictadas por las autoridades fiscales federales que causen un agravio en materia fiscal.

Asimismo, el artículo 120 del Código Tributario aludido, establece que la interposición del recurso de revocación es optativa para el interesado antes de acudir al juicio fiscal, por lo que el particular podrá acudir al recurso de revocación contra una resolución que le cause un agravio en materia fiscal, o bien, acudir directamente a la vía contenciosa administrativa.

De lo anterior, podemos desprender que ambos dispositivos requieren que la resolución de que se trate sea definitiva para que proceda el recurso de revocación o el juicio de nulidad, por lo que de concluirse que la respuesta a la consulta es definitiva, procederían ambas instancias.

En relación a la definición de “resolución definitiva” para efectos del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes artículo 11 de la Ley), la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la tesis 2ª X/2003, publicada en el Semanario Judicial de la Federación del mes de febrero de 2003, de rubro “TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. “RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS”. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL.”⁵⁰

De la tesis referenciada, se desprende que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de estamos en presencia de una “resolución definitiva” en términos del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (antes 11 de dicho ordenamiento legal) cuando se actualicen los siguientes supuestos:

⁵⁰TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. “RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS DEFINITIVAS”. ALCANCE DEL CONCEPTO A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 11, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY ORGÁNICA DE DICHO TRIBUNAL. La acción contenciosa administrativa promovida ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, aun cuando sólo requiere la afectación de un interés, no constituye una potestad procesal contra todo acto de la Administración Pública, pues se trata de un mecanismo de jurisdicción restringida donde la procedencia de la vía está condicionada a que los actos administrativos constituyan “resoluciones definitivas”, y que se encuentran mencionadas dentro de las hipótesis de procedencia que prevé el citado artículo 11; ahora bien, aunque este precepto establece que tendrán carácter de “resoluciones definitivas” las que no admitan recurso o admitiéndolo sea optativo, es contrario a derecho determinar el alcance de la definitividad para efectos del juicio contencioso administrativo sólo por esa expresión, ya que también debe considerarse la naturaleza jurídica de la resolución, sea ésta expresa o ficta, la cual debe constituir el producto final o la voluntad definitiva de la Administración Pública, que suele ser de dos formas: a) como última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, y b) como manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad oficial. En ese tenor, cuando se trata de resoluciones definitivas que culminan un procedimiento administrativo, las fases de dicho procedimiento o actos de naturaleza procedimental no podrán considerarse resoluciones definitivas, pues ese carácter sólo lo tendrá la última decisión del procedimiento, y cuando se impugne ésta podrán reclamarse tanto los vicios de procedimiento como los cometidos en el dictado de la resolución; mientras que, cuando se trate de actos aislados expresos o fictos de la Administración Pública serán definitivos en tanto contengan una determinación o decisión cuyas características impidan reformas que ocasionen agravios a los gobernados.

Contradicción de tesis 79/2002-SS. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero del Sexto Circuito y Noveno del Primer Circuito, ambos en Materia Administrativa. 17 de enero de 2003. Cinco votos. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretario: Emmanuel G. Rosales Guerrero.

Nota: Esta tesis no constituye jurisprudencia ya que no resuelve el tema de la contradicción planteada.(Énfasis añadido)

a) Cuando se trata de la última resolución dictada para poner fin a un procedimiento, y

b) Cuando se trata de una manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para poder reflejar la última voluntad oficial.

En este sentido, una respuesta a una consulta en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, será definitiva en la medida que ponga fin a un procedimiento o instancia, o bien, si puede considerarse una manifestación aislada que no requiere de un procedimiento que le anteceda para reflejar la última voluntad oficial.

Resolución dictada para poner fin a un procedimiento.

Si estimamos que la respuesta a una consulta fiscal constituye una resolución que pone fin a un procedimiento o instancia que inicia con la formulación por parte de los particulares de consultas ante las autoridades fiscales sobre situaciones reales y concretas, estaríamos en posibilidad de considerar que nos encontramos frente a una resolución definitiva susceptible de ser recurrible en juicio de nulidad.

Sobre el particular, Alcalá Zamora considera como “procedimiento” a “*la coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final o resolución*”.

De conformidad con la definición apuntada, la formulación de consultas por parte de los particulares ante las autoridades fiscales sobre situaciones reales y concretas, constituye un procedimiento administrativo que inicia con el ejercicio del derecho de petición por parte del particular, integrado por todos los trámites necesarios para que la autoridad emita su respuesta y que culmina con la resolución

emitida por dicha autoridad a su solicitud, por lo que en esa medida constituye una resolución definitiva.

Asimismo, “instancia” según el Diccionario de la Real Academia Española constituye *“la acción y efecto de instar (del latín instatia). Instar - En la antigua escuela, impugnar la solución dada al argumento. Solicitud cursada por escrito según fórmulas determinadas, especialmente la dirigida a una autoridad o institución.”*

En este sentido, por “instancia” debemos entender la solicitud de solución dirigida por un particular a una autoridad determinada, a efecto de que emita una resolución en la que se pronuncie sobre los argumentos o pretensión formulados, por lo que en estos términos la consulta realizada por un particular a la autoridad fiscal respecto de una situación real y concreta, constituiría una resolución que pone fin a una instancia.

Corroborando lo anterior, diversas tesis emitidas por diversas Salas Regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que se citan a pie de página, en las que se advierte que se está en presencia de una resolución definitiva cuando se pone fin a una instancia, ya sea una consulta o una solicitud de devolución, o bien cuando no admita recurso administrativo o, admitiéndolo, éste sea optativo.⁵¹

⁵¹ CARÁCTER DE DEFINITIVIDAD DE UN ACTO EN EL ÁMBITO ADMINISTRATIVO, CONFORME AL ARTÍCULO 11 DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las resoluciones susceptibles de ser impugnadas en el juicio contencioso administrativo, se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa, por lo que si la autoridad demandada pretende hacer valer como causal de improcedencia y sobreseimiento del juicio, el que la resolución impugnada no constituye una resolución definitiva susceptible de ser impugnada vía juicio contencioso administrativo, ya que la misma no limita la esfera jurídica de la accionante, pues sólo ordena devolver la documentación que aportó la demandante, menciona las omisiones en que incurrió e instruye para que vuelva a presentar el aviso correspondiente, sin que resuelva respecto del fondo de la compensación efectuada por la accionante, es procedente declarar infundada la causal de improcedencia y sobreseimiento a estudio, ya que las circunstancias que menciona la demandada en forma alguna condicionan a que una resolución sea considerada como definitiva en términos de lo dispuesto por el artículo 11 de la Ley Orgánica de este Tribunal, pues para tener como definitiva a una resolución administrativa, según lo dispuesto por el numeral en cita, se debe atender propiamente a la posibilidad legal de interponer o no un recurso administrativo en contra de la misma, o bien, cuando dicha interposición sea optativa, por lo que se considera que la resolución impugnada es un acto definitivo en términos de lo dispuesto por el artículo 11, fracción IV, segundo párrafo de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por tratarse de una resolución que causa un agravio en materia fiscal al hoy actor, distinto al que se refieren las fracciones I, II y III de dicho numeral.

De las tesis transcritas se desprende que una resolución a través de la cual se niega implícitamente la autorización a devolver o compensar cantidades solicitadas, por virtud de la cual además de devolver la documentación proporcionada por el contribuyente, pretende constreñirlo para que regularice una supuesta inconsistencia de forma respecto a su solicitud de devolución o a efecto de que presente correctamente su aviso de compensación, expresamente está resolviendo jurídicamente la situación respecto a la solicitud de devolución o compensación, haciendo así nugatorio el derecho de la contribuyente a la misma, aún y cuando no haya resuelto el fondo, por lo que se está ante una resolución que concluye una instancia de devolución o compensación prevista en la ley, definiendo la situación jurídica del gobernado.

TASR-XIII-578, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa Quinta Época, Tomo II. No. 29, Página 585.5/2003.

(Énfasis añadido)

“RESOLUCIÓN DEFINITIVA.- SÍ LO ES, LA QUE RESUELVE LA INSTANCIA DE DEVOLUCIÓN, DETERMINANDO INCONSISTENCIAS Y DEVOLVIENDO LA SOLICITUD. Si en un acto demandado, se hace devolución de la documentación que presentara el contribuyente con su solicitud de devolución de saldo a favor respecto del impuesto al valor agregado, la autoridad demandada con tal devolución de documentación y con los motivos que expresa para la misma, niega implícitamente la autorización a dicha devolución, ya que además de devolver la documentación en cuestión, pretende constreñir al demandante para que regularice una supuesta inconsistencia, por lo que es claro que además de la devolución de documentación, expresamente está resolviendo jurídicamente la situación respecto a la solicitud de devolución, haciendo así nugatorio el derecho de la contribuyente a la misma, el cual le es conferido expresamente por la propia Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que se está ante una resolución que concluye una instancia de devolución prevista en la ley, definiendo la situación jurídica del gobernado, respecto a su derecho subjetivo a la devolución y que por tanto debe cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación que establece el artículo 38, fracción III del Código de la materia, por lo que no se está ante un simple acto preparatorio o de procedimiento, sino ante un acto que concluye una instancia, esto es una resolución definitiva, que si bien su contenido puede ser adjetivo, esto es, atender a supuestos de procedibilidad, o sustantivamente sobre el derecho de lo pedido, sea cualquiera que sea su contenido, en ambos casos se concluye la instancia y se resuelve en forma definitiva la misma, además de que basta que el contribuyente haya sido parte en la instancia de devolución que se le resuelve desfavorablemente, por lo que se siente lesionado en sus derechos, para que se tenga por acreditado su interés jurídico en el juicio de nulidad, y por esa razón, no se dan los supuestos de improcedencia que prevén las fracciones I y XIV del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, y por consiguiente, no procede sobreseer el juicio.”

Juicio No. 684/2002-05-01-7.- Resuelto por la Primera Sala Regional del Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 28 de junio del 2002, por unanimidad de votos.- Magistrado Instructor: José Manuel Bravo Hernández.- Secretario: Lic. Marco Antonio Esquivel Molina. Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Tesis:V-TASR-VIII-530, Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Quinta Época, Tomo II. No. 29, Página 537.5/2003 .

(Énfasis añadido)

Lo anterior, bajo la premisa de que el carácter de definitividad de un acto en el ámbito administrativo, no está en función de que en él se resuelva o no sobre el fondo de lo solicitado, sino en que ese acto conforme a la ley que lo rige sea o no recurrible.

Expuesto lo anterior, considerando que la respuesta dada por las autoridades fiscales forma parte de un procedimiento o instancia iniciado por la solicitud del particular e integrado por todos los trámites necesarios para que la autoridad emita su respuesta, entonces podemos concluir que la resolución que pone fin al mismo.

En este sentido, al constituir las consultas fiscales un procedimiento o una instancia como ha sido referido con antelación, entendida ésta como el cúmulo de actos que inician con el ejercicio del derecho de petición por parte de los particulares y que concluyen con una resolución definitiva por parte de la autoridad tributaria respectiva que den contestación a las situaciones reales y concretas que les sean formuladas por éstos, es que se corrobora que la misma es una resolución definitiva, que si bien no es obligatoria en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2007, sí resulta impugnabile a través del juicio de nulidad.

Manifestación aislada.

Por otra parte, si se considera que la resolución a una consulta se traduce en una manifestación aislada que no requiere de procedimiento, la misma sería definitiva, pues reflejaría la voluntad oficial de la autoridad fiscal que la emite respecto de un tema fiscal determinado.

En efecto, el derecho de petición de un particular a las autoridades fiscales respecto de una situación real y concreta no instaura una instancia que culmina con la resolución respectiva de la misma, la resolución que el fisco Federal llegase a

emitir en respuesta a la consulta formulada, constituiría una manifestación aislada que refleja su última voluntad respecto de la situación y argumentos que le fueron planteados y, que a su vez, constituye una resolución definitiva impugnabile en la vía contenciosa administrativa.

Lo anterior, pues la resolución que una autoridad fiscal formule respecto de una consulta que haya sido planteada por un particular, contrario a lo argumentado por la demandada, sí constituye una manifestación definitiva, que le impone obligaciones o derechos en materia fiscal, que es susceptible de impugnarse en un juicio fiscal.

Resulta aplicable la tesis de rubro “CONSULTAS. CUANDO CONSTITUYEN RESOLUCIONES”⁵² de la que se desprende que la respuesta dada a una consulta formulada por un particular pueda constituir una resolución definitiva en sentido estricto, es decir para que pueda impugnarla si le es desfavorable deben satisfacerse dos requisitos: a) que la respuesta dada debe referirse a una situación concreta y no a una situación abstracta, ya que sólo así podrá haber un equivalente de cosa juzgada, administrativamente y; b) debe ser dada en uso de facultades legales, por autoridad competente.

⁵² “CONSULTAS. CUANDO CONSTITUYEN RESOLUCIONES. Del artículo 160, fracciones I, IV y VII, del Código Fiscal de la Federación, se deduce la necesidad de precisar si las resoluciones recaídas a consultas formuladas a autoridades fiscales competentes, constituyen resoluciones que los particulares pueden impugnar, cuando les son desfavorables, y que las autoridades deben impugnar si les son favorables a aquéllos. Al respecto es de notarse que para que la respuesta dada a una consulta formulada por un particular pueda constituir una resolución en sentido estricto, es decir para que pueda impugnarla si le es desfavorable o para que ligue a la autoridad si le es favorable al particular, de modo que dicha autoridad no pueda desconocerla sin demandar su nulidad, deben satisfacerse dos requisitos: a) la respuesta dada debe referirse a una situación concreta y no a una situación abstracta, ya que sólo así podrá haber un equivalente de cosa juzgada, administrativamente, y b) debe ser dada en uso de facultades legales, por autoridad competente. En estas condiciones, si el particular tiene derecho a formular una consulta a la autoridad, y si la consulta se plantea respecto de una situación concreta, la autoridad está obligada a responder esa consulta y su respuesta la liga, puesto que lo exige así la seguridad jurídica. Si el particular, para normar su conducta en una situación concreta, tiene legalmente el derecho a formular la consulta, la autoridad no puede ni mediante una redacción ambigua o condicional, evadir el quedar ligada por su respuesta, de manera que pueda provocar que el particular actúe en cierta forma con base en la respuesta que recibió y después encuentre que su situación legal es diferente, porque la autoridad no mantiene el criterio dado en la consulta.”

En estas condiciones, si la resolución recaída a una consulta formulada por un particular se refiere a una situación real y concreta, y es emitida por la autoridad fiscal en uso de las facultades que le fueron conferidas en ley, entonces estaremos en posibilidad de considerar que nos encontramos en presencia de una “resolución definitiva”.

Lo antes expuesto cobra relevancia, en la medida en que el texto del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación establece que las respuestas a las consultas no serán obligatorias, y que los particulares únicamente podrán impugnar las resoluciones definitivas en las cuales apliquen los criterios dados en las respuestas a las consultas, esto es, aquellas resoluciones posteriores que puedan emitir las autoridades fiscales en ejercicio potestativo de sus facultades de comprobación, aplicando dichos criterios, como lo ha señalado nuestro Máximo Tribunal en el criterio que es objeto de análisis en el presente trabajo.

Sin embargo, las respuestas dadas a una consulta presentada por los particulares, indudablemente constituyen la culminación de un procedimiento diferente al procedimiento que finaliza con la liquidación de un crédito fiscal.

No debemos de perder de vista que en ambos casos, tanto en la respuesta dada a una consulta, como en la resolución que determine un crédito fiscal como consecuencia del ejercicio de facultades de comprobación de la autoridad, nos encontramos en presencia de una resolución definitiva, pues la *definitividad* de las resoluciones no se refiere a los criterios sino a la resoluciones en sí mismas.

Al respecto, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, no emite pronunciamiento alguno respecto al tipo de resoluciones que deben considerarse definitivas, sino que sin dar mayor razonamiento señala que la resolución recaída a una consulta simplemente no es definitiva, ya que en todo caso las resoluciones definitivas serán las que se emiten en el ejercicio de las facultades de comprobación por parte de las autoridades fiscales.

Sobre el particular, se considera que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, lejos de limitar la impugnación de respuestas dadas a las consultas como fue resuelto por nuestro Máximo Tribunal, permite que el particular pueda impugnar, a su elección, dicha respuesta o una resolución posterior dictada por la autoridad fiscal, pues en ambos casos estaremos en presencia de resoluciones definitivas. Ello, pues como hemos señalado en el caso de las primeras nos encontramos frente a resoluciones definitivas en términos del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Agravio en Materia Fiscal.

El doctrinario Margain Manautou en su libro “De lo Contencioso Administrativo” define al agravio en materia fiscal como *aquél que se deriva de una relación entre el particular y la autoridad fiscal con motivo de la relación jurídico tributaria, cuando el particular ve vulnerado un derecho jurídicamente tutelado.*

Así, de manera específica se considera que un agravio en materia fiscal comprende todas aquellas resoluciones que consignent una relación fiscal, es decir, una relación entre el fisco y los particulares, bien sea declarando el derecho de aquél, o bien desconociendo el derecho o la extinción de obligaciones de éstos.

Según Ignacio Burgoa⁵³, por “agravio” debe entenderse la causación de un daño o menoscabo patrimonial o no patrimonial, o un perjuicio que provoque afectación a la persona o a su esfera jurídica.

Ahora bien, como hemos señalado, en términos del artículo 8 de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, el agravio causado debe afectar el interés jurídico del demandante, bajo el apercibimiento de que la demanda resulte

⁵³ Burgoa, Ignacio, “El Juicio de Amparo” Porrúa, México, 1998, p.271.

improcedente, por lo que debemos definir qué es lo que debe entenderse por interés jurídico.

De conformidad con lo anterior, podemos decir que una persona tendrá interés jurídico para acudir al juicio contencioso administrativo, cuando tenga una facultad para exigir de las autoridades fiscales una determinada actuación y éstas, a su vez, tengan la obligación de dar cumplimiento a tal exigencia.

Sobre lo que debe entenderse por "agravio en materia fiscal", la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado que por dicha acepción debemos comprender todo aquello relacionado con la recaudación de impuestos multas o sanciones por infracciones a las leyes tributarias.

Cobra relevancia citar la jurisprudencia que hace referencia a qué debe entenderse por "materia fiscal", de rubro "CONTRIBUCIONES. EL REQUISITO QUE PREVÉ EL ARTÍCULO 72, INCISO H, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS, EN EL SENTIDO DE QUE LOS PROYECTOS DE LEY O DECRETO QUE VERSEN SOBRE LA MATERIA RELATIVA SE DISCUTAN PRIMERO EN LA CÁMARA DE DIPUTADOS, ABARCA CUALQUIER ASPECTO MATERIAL, ACCESORIO O FORMAL QUE SE VINCULE CON AQUÉLLOS."

En la ejecutoria que dio origen a la jurisprudencia antes citada, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por mayoría de ocho votos, se analizó entre otros temas, el relativo a lo que debe entenderse por "*en materia de contribuciones*" a que se refiere el inciso H) del artículo 73 de la Constitución General de la República; y determinó que no han de considerarse solamente aquellos proyectos de ley o decreto en los que se proponen modificaciones a los elementos esenciales de los impuestos, sino que también deben incluirse, aquellas propuestas de ley o decreto que versan sobre todos los temas relacionados o vinculados estrechamente con la materia de estudio, tal como se advierte de las siguientes consideraciones:

"La reforma de esta ley no transgrede el artículo 72, apartado H, de la Constitución Federal, porque lo dispuesto en la norma constitucional no se encuentra acotado sólo a la creación de un tributo, sino que incluye todo aquello que se refiera a una norma fiscal, vinculada con contribuciones. Es decir ... el artículo 72, apartado H, no se encuentra acotado solamente a la creación del tributo o a la modificación de sus elementos esenciales, sino que incluye todo aquello que se refiera a una norma fiscal vinculada con contribuciones ... se hace una interpretación extensiva, para decir que lo dispuesto en esta fracción del artículo 72, es aplicable a todo aquello que se refiera a una norma fiscal, vinculada con contribuciones. ... debemos entender que toda iniciativa de ley en materia fiscal, debe ir primero a la Cámara de Diputados, puede entenderse esto de manera muy amplia. ... aquella vieja tesis de la Corte, que definía la materia fiscal, exclusivamente como las disposiciones legales que se refieren a impuestos, así quedaba acotado el contenido de la materia fiscal. ... es conveniente que la Suprema Corte, precise que no use en esta decisión, algo que puede ser todavía sujeto de discusión y de interpretación en otro sentido. ... el artículo 72 está señalando que cuando se trate de empréstitos, contribuciones o impuestos; si se trata precisamente de una iniciativa que se está refiriendo al establecimiento de contribuciones o impuestos, independientemente de que se trate de modificaciones, reformas o adiciones, en cualquiera de los aspectos a que el impuesto se refiera, sea un tributo esencial o sea una variable, de todas maneras está comprendida dentro de la fracción (sic) y del inciso H) del artículo 72 constitucional ..."

De lo hasta aquí expuesto, se infiere que la expresión "*causar un agravio en materia fiscal diferente a las hipótesis anteriormente señaladas*" que utiliza el legislador en el artículo 14, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, hace referencia a los casos diversos a los que menciona en las tres primeras fracciones de ese numeral; es decir, a los casos distintos a aquellos en los que se ocasiona una afectación en la relación jurídico tributaria existente entre el contribuyente y el fisco (por determinación de una obligación fiscal en cantidad líquida; por negativa de la devolución de ingresos indebidamente percibidos por el Estado o cuya devolución proceda conforme a las leyes fiscales; o por la imposición de multas por infracción a las normas administrativas fiscales).

Entonces, debe concluirse, siguiendo el criterio del Pleno y de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que cuando el legislador dispone la procedencia del juicio de nulidad con motivo de un "agravio en materia fiscal diferente

a las hipótesis señaladas", se está refiriendo a una afectación derivada o relacionada con el cumplimiento a las leyes fiscales.

Ahora bien, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación prevé la facultad para los contribuyentes de realizar consultas a las autoridades fiscales, las cuales tienen la obligación de contestarlas, fundándolas y motivándolas debidamente.

En caso de que las autoridades fiscales no apliquen correctamente las disposiciones fiscales o no aprecien correctamente los hechos planteados y resuelvan desfavorablemente la consulta, ello constituirá un perjuicio o agravio que facultará a los particulares para acudir al juicio contencioso administrativo a demandar la ilegalidad de dicha resolución.

Pues de lo contrario, se le privaría al particular del derecho de contar con una resolución favorable sobre la aplicación correcta de las disposiciones fiscales que pudiera prevenir actos de molestia, siendo evidente que si la respuesta no se emitió con apego a derecho, le causa un agravio al contribuyente que lesiona su interés jurídico.

En relación con qué debe considerarse "agravio en materia fiscal" nuestros Tribunales han emitido las tesis de rubro "JUICIO DE NULIDAD. PROCEDE CONTRA LA NEGATIVA DE LA AUTORIDAD DE OTORGAR LA CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN DE UN PODER EN EL REGISTRO DE REPRESENTANTES LEGALES, POR TRATARSE DE UNA DETERMINACIÓN QUE CAUSA AL CONTRIBUYENTE UN AGRAVIO EN MATERIA FISCAL (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 11, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA).⁵⁴"

⁵⁴ **JUICIO DE NULIDAD. PROCEDE CONTRA LA NEGATIVA DE LA AUTORIDAD DE OTORGAR LA CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN DE UN PODER EN EL REGISTRO DE REPRESENTANTES LEGALES, POR TRATARSE DE UNA DETERMINACIÓN QUE CAUSA AL CONTRIBUYENTE UN AGRAVIO EN MATERIA FISCAL (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 11, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA).** Del artículo 19, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2003, se advierte que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios; que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en

De dicha tesis se desprende que si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias, también lo es que no es factible interpretar en forma restrictiva y literal la referida causal de procedencia del juicio de nulidad, sino que por materia fiscal debe entenderse además de lo acotado por el Alto Tribunal, aquellas normas adjetivas relativas a obligaciones y derechos que en la materia se establezcan en relación con los contribuyentes.

De igual forma, tesis de rubro AGRAVIO EN MATERIA FISCAL. SU ALCANCE”⁵⁵ y “JUICIO DE NULIDAD. PROCEDE CONTRA LA NEGATIVA DE LA

caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el reglamento de dicho ordenamiento; por tanto, si con fundamento en el citado numeral se solicita ante la autoridad fiscal la inscripción de un poder en el registro de representantes legales que lleve aquélla, la negativa de otorgar la constancia correspondiente causa un agravio en materia fiscal al contribuyente que hace procedente el juicio de nulidad en contra de dicha determinación, conforme a la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior, en razón de que si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias, también lo es que no es factible interpretar en forma restrictiva y literal la referida causal de procedencia del juicio de nulidad, sino que por materia fiscal debe entenderse además de lo acotado por el Alto Tribunal, aquellas normas adjetivas relativas a obligaciones y derechos que en la materia se establezcan en relación con los contribuyentes y la autoridad fiscal, lo cual acontece en el caso de la norma de mérito, al prever requisitos a observar por los particulares en los actos que tramitan ante las autoridades fiscales, en específico, lo concerniente a su representación ante dichas autoridades.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 316/2005. Administrador Local Jurídico del Oriente del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y las autoridades demandadas. 11 de noviembre de 2005. Mayoría de votos. Disidente: Clementina Flores Suárez. Ponente: María Guadalupe Saucedo Zavala. Secretaria: Celina Angélica Quintero Rico.

⁵⁵ AGRAVIO EN MATERIA FISCAL. SU ALCANCE. La locución "causar un agravio en materia fiscal" usada en el artículo 11, fracción IV, de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, debe entenderse de manera que no excluya, cercene o mutile ninguno de los bienes jurídicos tutelados por el propio ordenamiento, y que deriven, surjan o se actualicen a partir de la relación jurídico tributaria, que es la ratio garantista y tutelar de la misma, en clara referencia al amplio objetivo de protección que inspira al artículo 16 constitucional, en cuanto proscribire y limita todos los actos de molestia innecesarios o ilegítimos y, de existir dudas, es evidente el interés jurídico para reclamarlos a partir de un enfoque sistemático complementario, coordinado y sinérgico de todos y cada uno de los derechos y garantías que el orden jurídico contempla, siempre tendentes e inspirados por una vocación de eficacia, respeto y tutela del Estado de derecho.

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

AUTORIDAD DE OTORGAR LA CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN DE UN PODER EN EL REGISTRO DE REPRESENTANTES LEGALES, POR TRATARSE DE UNA DETERMINACIÓN QUE CAUSA AL CONTRIBUYENTE UN AGRAVIO EN MATERIA FISCAL (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 11, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA)”⁵⁶, son coincidentes en señalar que cualquier resolución que se derive de la relación jurídico tributaria entre las autoridades fiscales y los particulares, en la medida en que desconozcan o vulneren un derecho jurídicamente tutelado, causan un agravio en materia fiscal, siendo que dicho concepto debe interpretarse de manera amplia, con el fin de no limitar a los gobernados la posibilidad de que se imparta justicia por los tribunales competentes.

Amparo directo 75/2004. Ingenio El Potrero, S.A. de C.V. 26 de mayo de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretario: Alfredo A. Martínez Jiménez. Amparo directo 397/2004. Ingenio de Atencingo, S.A. de C.V. 1o. de diciembre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Antonio Nazar Sevilla. Secretario: Antonio Villaseñor Pérez.

⁵⁶ JUICIO DE NULIDAD. PROCEDE CONTRA LA NEGATIVA DE LA AUTORIDAD DE OTORGAR LA CONSTANCIA DE INSCRIPCIÓN DE UN PODER EN EL REGISTRO DE REPRESENTANTES LEGALES, POR TRATARSE DE UNA DETERMINACIÓN QUE CAUSA AL CONTRIBUYENTE UN AGRAVIO EN MATERIA FISCAL (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 11, FRACCIÓN IV, DE LA LEY ORGÁNICA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA). Del artículo 19, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación vigente en 2003, se advierte que en ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios; que la representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público o, en caso de recursos administrativos, mediante la constancia de inscripción en el registro de representantes legales que lleve la autoridad fiscal, en los términos previstos en el reglamento de dicho ordenamiento; por tanto, si con fundamento en el citado numeral se solicita ante la autoridad fiscal la inscripción de un poder en el registro de representantes legales que lleve aquélla, la negativa de otorgar la constancia correspondiente causa un agravio en materia fiscal al contribuyente que hace procedente el juicio de nulidad en contra de dicha determinación, conforme a la fracción IV del artículo 11 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Lo anterior, en razón de que si bien es cierto que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el criterio de que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales, o a las sanciones que se impongan con motivo de haberse infringido las leyes tributarias, también lo es que no es factible interpretar en forma restrictiva y literal la referida causal de procedencia del juicio de nulidad, sino que por materia fiscal debe entenderse además de lo acotado por el Alto Tribunal, aquellas normas adjetivas relativas a obligaciones y derechos que en la materia se establezcan en relación con los contribuyentes y la autoridad fiscal, lo cual acontece en el caso de la norma de mérito, al prever requisitos a observar por los particulares en los actos que tramitan ante las autoridades fiscales, en específico, lo concerniente a su representación ante dichas autoridades.

OCTAVO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Revisión fiscal 316/2005. Administrador Local Jurídico del Oriente del Distrito Federal, con sede en el Distrito Federal, en representación del Secretario de Hacienda y Crédito Público y las autoridades demandadas. 11 de noviembre de 2005. Mayoría de votos. Disidente: Clementina Flores Suárez. Ponente: María Guadalupe Saucedo Zavala. Secretaria: Celina Angélica Quintero Rico.”

En esta tesitura, también se define un agravio en materia fiscal a aquellas resoluciones que consignen una relación fiscal, esto es, entre el fisco y los particulares, bien sea declarando el derecho de aquél, o bien desconociendo el derecho o la extinción de obligaciones de éstos.

En el caso de las consultas, la respuesta dada por las autoridades fiscales definitivamente deriva de una relación jurídico tributaria, máxime que en el caso de ser negativa y encontrarse indebidamente fundada y motivada, en contravención a los artículos 38, fracción IV del Código Fiscal de la Federación, en relación al artículo 16 Constitucional, desconocería el derecho de obtener una resolución favorable que confirme el criterio planteado en su consulta, que le brinde seguridad jurídica, circunstancia que se traduce en una afectación a su esfera jurídica.

Asimismo, debe precisarse que las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales se presumen legales en términos del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, hasta que se declara su nulidad por los tribunales competentes, lo que refuerza el hecho de que la respuesta dada a una consulta causa agravio en materia fiscal que afecta la esfera jurídica de los contribuyentes.

Lo anterior, pues los particulares, contarían con una resolución emitida por las autoridades fiscales que, no obstante se hubiera dictado en contravención de las disposiciones fiscales se presumirá legal, situación que evidentemente causa un agravio en materia fiscal.

Al respecto, inclusive el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contracción de tesis 15/2006-PL, sustentada entre ambas Salas del Tribunal, en relación con el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente en 2006, resolvió que todos los actos administrativos gozan de presunción de legalidad, pues para su emisión las autoridades fiscales debieron haberse basado en las disposiciones legales aplicables, por lo que considera que a fin de lograr su anulación es necesario controvertirlos a través de juicio de nulidad.

Es necesario recalcar que aún y cuando la contradicción de tesis resuelta por el Pleno versó sobre el artículo 34 del Código vigente antes de la reforma, el reconocimiento de que las resoluciones a las consultas gozan de presunción de legalidad y que por ello es necesario controvertirlas para lograr su anulación, sigue siendo aplicable al texto vigente, pues el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que prevé dicha presunción no ha sido modificado.

Como mencionamos en un principio, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señaló como una de sus premisas para resolver sobre la constitucionalidad del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que las resoluciones desfavorables recaídas a las consultas no son susceptibles de ser impugnadas a través de juicio de nulidad, al no causar un agravio en materia fiscal al no ser obligatorias para los particulares.

Al respecto, cabe hacer hincapié nuevamente en que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el criterio comentado no analiza en ningún momento qué debe entenderse por el concepto agravio en materia fiscal, remitiéndose a señalar únicamente que no causan agravio al no ser obligatorias, sin emitir mayor razonamiento al respecto.

Esto es, Según la SCJN las respuestas a las consultas formuladas a los particulares no causan agravio en materia fiscal al no ser obligatorias. Es decir, la obligatoriedad de las respuestas a las consultas fiscales es un elemento para que causen un agravio en materia fiscal y sean impugnables?

Sobre el particular, cabe cuestionarnos si antes de la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, las respuestas a las consultas eran obligatorias para los particulares.

Al respecto, nos atreveríamos a señalar que no. Esto es, ni con anterioridad a la reforma del artículo 34 del Código ni a partir de la misma, las respuestas a las consultas formuladas antes las autoridades fiscales pueden considerarse obligatorias para los particulares.

Ello, pues no obstante tener conocimiento de que las autoridades fiscales tienen una postura diferente en torno a un determinado criterio fiscal, de conformidad con el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, pueden optar libremente por aplicar o no el criterio de la autoridad, siendo que ésta podrá ejercer sus facultades de comprobación en cualquier momento y liquidar al contribuyente.

Esto es, piénsese en un contribuyente que obtiene una respuesta a una consulta planteada al Fisco Federal respecto a si un determinado concepto debe ser considerado ingreso acumulable para efectos de la determinación del impuesto sobre la renta del ejercicio.

En este caso, si el contribuyente obtiene una respuesta a la consulta planteada, conocerá el criterio de la autoridad fiscal respecto a si debe acumular como ingreso determinado concepto o no. Sin embargo, al momento en que el contribuyente auto determine sus contribuciones, podrá tomar una postura contraria, y la autoridad podrá ejercer sus facultades de comprobación y determinar contribuciones omitidas, precisamente por no haber acumulado dichos ingresos.

En términos de lo expuesto, es que consideramos que los argumentos formulados por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en el sentido de que las respuestas a las consultas no causan un agravio en materia fiscal al no ser obligatorias, no es un argumento válido para haber llegado a tal conclusión, pues las respuestas a las consultas no han sido criterios obligatorios para los particulares antes y después de la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Consideraciones en torno al Proceso Legislativo.

Finalmente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideró que los argumentos a los que arribó en el sentido de determinar que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no es inconstitucional, se apoyan fundamentalmente en la Exposición de Motivos del Ejecutivo y en los Dictámenes del Poder Legislativo emitidos en la Reforma del artículo en comento.

Sin embargo, de un análisis que se realice al proceso legislativo por el que se reformó el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en ninguna parte se desprende que la intención del legislador fuera la de impedir que los particulares estuvieran en posibilidad de impugnar las resoluciones negativas emitidas con motivo de la presentación de consultas por los particulares.

Con la finalidad de que se aprecie claramente lo anterior, es pertinente traer a colación lo señalado expresamente en la Exposición de Motivos referida, que en su parte conducente establece lo que es del tenor literal siguiente:

“EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

[...]

Las autoridades están obligadas a responder las consultas efectuadas por los particulares en atención al derecho de petición.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que dicho derecho de petición implica que debe darse una respuesta al particular; sin embargo, dicha respuesta no debe coincidir necesariamente con el sentido de la pregunta formulada por dicho particular.

En materia de consultas tributaria la interpretación jurisprudencial y la normatividad aplicable han tenido como consecuencia que, en caso de una respuesta negativa al particular, el mismo tenga que interponer los medios de defensa correspondientes. En caso de no hacerlo, se ha considerado que la respuesta recaída a la consulta causa estado y, por lo tanto, el particular se ve obligado a acatar lo manifestado en la consulta por la autoridad fiscal.

Lo anterior coloca al particular y a la autoridad fiscal en una situación de controversia, la cual se ve delimitada en muchas ocasiones al

contenido de la consulta y no a una apreciación de los hechos, documentos y demás elementos que conforman la realidad económica y jurídica del contribuyente.

El efecto de vinculación de la respuesta emitida a la consulta sólo produce efectos frente al que la hace y sobre todo, permite al particular que cuando sea objeto de un procedimiento de fiscalización se encuentre en absoluta libertad, en caso de no estar de acuerdo con el criterio de la autoridad fiscal de aportar todos los elementos que considere necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones que se le efectúen.

La Reforma que se propone, pretende evitar litigios entre el particular y la autoridad fiscal y respetar de manera primordial el principio de autodeterminación de las contribuciones contenido en el Código Fiscal de la Federación. Respetando dicho principio el particular puede optar por conocer el criterio de la autoridad en un determinado asunto, conservando el derecho a defender su postura hasta en tanto no sea objeto de una facultad de comprobación.”

Como puede apreciarse, del paquete de reformas fiscales enviado el 5 de diciembre de 2006 por el Ejecutivo a la Cámara de Diputados, en la parte conducente de la Exposición de Motivos de la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no se desprende en parte alguna que las respuestas dadas por las autoridades no puedan ser combatidas por los particulares, sino únicamente evitar litigios entre el particular y el fisco Federal, y paralelamente seguir respetando la garantía de petición, pues las autoridades seguirían teniendo la obligación de dar respuesta en el término de tres meses.

Asimismo, se desprende que el Ejecutivo Federal consideró que la interpretación jurisprudencial y normatividad aplicable tienen como consecuencia que ante una respuesta desfavorable a los particulares deban interponer los medios de defensa correspondientes, pues de lo contrario dicha resolución causaría estado, se propuso que el particular pueda optar por conocer el criterio de la autoridad en un determinado asunto, conservando el derecho a defender su postura hasta en tanto no sea objeto de una facultad de comprobación.

En este sentido, es claro que de la Exposición de Motivos al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no se desprende la intención de que las resoluciones

a las consultas no fueran susceptibles de ser impugnadas; sin embargo, en el texto propuesto por el Ejecutivo del artículo 34 del Código, señala expresamente dicha circunstancia.

Por su parte, la Cámara de Diputados al analizar la reforma propuesta por el Ejecutivo Federal, señaló que consideraba acertada la propuesta pues con ello se evitaría que cuando las resoluciones a las consultas fueran negativas, el particular estuviese obligado a acatarlas, situación que permitiría a dichos particulares que, cuando fueran objeto de las facultades de comprobación pudieran aportar los elementos que consideren necesarios para desvirtuar los criterios de las autoridades.

En la parte conducente del Dictamen de la Comisión de la Cámara de Diputados se señaló lo siguiente:

“Por lo que hace a que las respuestas a las consultas no constituyen instancia y no podrán ser impugnadas, se considera conveniente precisar que dichas respuestas no serán obligatorias para los particulares, pero que éstos podrán impugnar las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en las respuestas mencionadas.”

El texto modificado por la Cámara de Diputados en los términos señalados en su dictamen fue el que finalmente entró en vigor el 1 de enero de 2007, pues la Cámara de Senadores aprobó en sus términos la minuta enviada por la Cámara de Diputados, limitándose a señalar que coincidía con las reglas aplicables a las consultas pues los particulares cuando fueran objeto del ejercicio de facultades de comprobación podrían aportar los elementos que considerarán necesarios y suficientes para desvirtuar las observaciones.

Sin embargo, la Cámara de Diputados consideró necesario modificar el párrafo propuesto por el Ejecutivo Federal en el que señalaba que las respuestas a las consultas no causaban instancia y, por ende, no podían ser impugnadas.

En su lugar, el artículo 34 en la parte que interesa señalaba *“Las respuestas recaídas a las consultas que se refiere este artículo no serán obligatorias para los particulares, por lo cual éstos podrán impugnar, a través de los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables las resoluciones definitivas en las cuales la autoridad aplique los criterios contenidos en dichas respuestas.”*

Esto es, del texto del artículo 34 finalmente aprobado no se señala en parte alguna que las respuestas dadas por las autoridades no pueden ser combatidas por los particulares, limitándose a establecer que dichas respuestas no serán obligatorias y que éstos podrán impugnar las resoluciones definitivas en las cuales se apliquen los criterios contenidos en las respuestas a las consultas.

Es más, inclusive cómo hemos señalado, la Cámara de Diputados reformó dicho numeral para que precisamente no señalara que las respuestas a las consultas no pudieran ser impugnadas por los particulares.

En efecto, contrario a lo señalado por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el hecho de que el artículo 34 del Código Tributario referido, señale que los contribuyentes pueden impugnar las resoluciones definitivas en las que las autoridades fiscales apliquen los criterios plasmados en las respuestas a las consultas, solamente se traduce en que el contribuyente tenga la posibilidad de controvertir dichas resoluciones o las respuestas a las consultas, mas no que éstas últimas no sean definitivas, pues de haber querido limitar el legislador la impugnación de las primeras así lo hubiese hecho expresamente en ley, de conformidad con el principio de derecho que establece que *“donde la ley no distingue no es dable hacer distinción.”*

En este sentido, consideramos que contrario a lo señalado por la Corte, del proceso legislativo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, no se desprende que la intención del legislador fuera que las respuestas que recaigan a las consultas no sean susceptibles de ser impugnadas.

Por otra parte, de una lectura que efectuemos al artículo en comento, claramente se desprende que los contribuyentes podrán impugnar las resoluciones definitivas en las que las autoridades fiscales apliquen los criterios plasmados en las respuestas a las consultas, lo cual solo se traduce en que el contribuyente tenga la posibilidad de controvertir dichas resoluciones o las respuestas a las consultas, más no que éstas últimas no sean definitivas.

En nuestra opinión, las conclusiones arribadas por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a la constitucionalidad del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación son muy pobres, pues arriba a la determinación de la constitucionalidad de dicho numeral al considerar que las respuestas a las consultas no son definitivas ni causan un agravio al no ser obligatorias para los particulares.

Sin embargo, consideramos que no se analizó el contenido del artículo 34 del Código, a la luz del artículo 68 del mismo ordenamiento y del artículo 14 de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Esto es, la constitucionalidad del artículo 34 se analizó al resolver un amparo indirecto promovido por un gobernado, sin que previamente el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa o un Tribunal Colegiado se hubieran pronunciado sobre la interpretación y aplicación de dicho numeral al amparo de los dispositivos normativos citados.

Consideración de la SCJN en torno a la violación del derecho de petición (artículo 8 Constitucional).

Por otra parte, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no resulta violatorio del derecho de petición consagrado en el artículo 8 Constitucional, pues las autoridades en todo momento estaban obligadas a resolver las consultas formuladas por los gobernados.

Sin embargo, se considera que contrario a lo sostenido por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, resulta violatorio del artículo 8 Constitucional en relación con la garantía de legalidad y seguridad jurídica, pues no obstante que las autoridades fiscales deben dar respuesta a las consultas planteadas por los particulares, las mismas deben ser resueltas conforme a derecho, por lo que al impedir que sean impugnadas en caso de ser ilegales, se faculta a las autoridades fiscales a emitir cualquier tipo de resolución.

De igual forma, la Corte considero que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no resulta violatorio de la garantía de seguridad jurídica al no dejarse al arbitrio de la autoridad fiscal el ejercicio de sus facultades de comprobación en las que en su caso apliquen el criterio contenido en la resolución a la consulta, emitiéndose por tanto una resolución que nuestro Máximo Tribunal define como resolución definitiva susceptible de ser impugnada.

Lo anterior a considerar que las autoridades fiscales cuentan con un plazo de 5 a 10 años en términos del artículo 67 del Código Fiscal de la Federación para que caduquen sus facultades de comprobación, por lo que a más tardar en ese tiempo dichas autoridades podrán aplicar el criterio dado a conocer al particular en la resolución a su consulta, siendo por ende que éste no queda indefinidamente en espera de que las autoridades fiscales lo apliquen en su perjuicio.

Al respecto, consideramos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación efectuó un erróneo análisis de la violación del artículo 34 del Código a la garantía de seguridad jurídica, pues si bien es cierto que de conformidad con el artículo 67 del Código las facultades de las autoridades caducan en determinado tiempo, la violación a la garantía se presenta por el hecho de existir una resolución emitida por una autoridad fiscal dictada en contravención a disposiciones fiscales que no obstante ello goza de presunción de validez por ese tiempo y hasta en tanto se ejerzan tales facultades.

Así, no obstante que por un determinado ejercicio fiscal caduquen las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, el criterio desfavorable emitido por las autoridades fiscales puede tener injerencia en varios ejercicios fiscales de manera indefinida en tanto la ley sobre la que versó la consulta no se modifique siendo que en este supuesto efectivamente los particulares estarán también indefinidamente a la espera de que se emita o no una resolución definitiva por parte de las autoridades en ejercicio de sus facultades de comprobación.

Inclusive el esperar la emisión de una liquidación en la que se apliquen los criterios contenidos en las resoluciones a las consultas fiscales, implica que se determine a su cargo no solo la contribución actualizada sino recargos y multas con importes sumamente mayores.

CONCLUSIONES

Es de conocido derecho que en materia fiscal, existe un continuo cambio de normatividad tributaria, que trae aparejada la inseguridad de los contribuyentes en torno a la aplicación e interpretación de las disposiciones fiscales, por lo que en ejercicio de su derecho de petición consagrado en el artículo 8 Constitucional, acuden ante la autoridad fiscal a solicitar certeza en torno a una situación real y concreta determinada.

Es así, que desde su origen la consulta fiscal consagrada en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, nació como una herramienta derivada del derecho de petición constitucional, que permitía a los contribuyentes conocer la opinión de la autoridad fiscal sobre una problemática relacionada con la determinación, liquidación, pago, devolución, exención, prescripción o control de créditos fiscales o sanciones impuestas por infringir leyes tributarias, que en caso de ser desfavorable era impugnabile a través de la vía contenciosa administrativa, a efecto de que fuera un órgano jurisdiccional quien decidiera sobre su correcta interpretación y aplicación.

Así, hasta antes de 2007, la formulación de consultas y sus respuestas eran utilizadas como una estrategia válida para definir una situación jurídica y otorgar certidumbre a los contribuyentes respecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Inclusive, para los contribuyentes la respuesta a una consulta favorable le deparaba en la adquisición de derechos en su esfera jurídica de manera ilimitada hasta que la disposición normativa aplicada en la respuesta fuere modificada, circunstancia que en muchas ocasiones trajo aparejado el que el Fisco Federal quisiera limitar injustificadamente la vigencia de dichas consultas.

Sin embargo, el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, verificó modificaciones sustanciales para el ejercicio de 2007, que desde nuestro punto de vista han llevado a la extinción de dicha institución jurídica.

Las modificaciones que entraron en vigor a partir del 1° de enero de 2007 se dio un giro de 180 grados respecto de los elementos o características de las respuestas a las consultas fiscales que estuvieron vigentes desde la entrada en vigor del Código Fiscal de la Federación, al establecer que las respuestas a las consultas ya no serían vinculativas.

Consideramos que la reforma del artículo 34 del Código vigente en 2007, contiene inconsistencias cuya legalidad y constitucionalidad han sido inclusive tristemente corroboradas por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Si bien es cierto, que hasta antes del ejercicio de 2006, la presentación de consultas y la resolución que recaía a ellas fue utilizada como una estrategia jurídico-fiscal para iniciar juicios en relación con la interpretación y aplicación de diversas disposiciones legales, que aplicaban o pretendían aplicar los contribuyentes, a fin de llegar a una decisión definitiva por parte de un órgano jurisdiccional, sin necesidad de

esperar que las autoridades ejercieran sus facultades de comprobación, también lo que con la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación a partir de 2007, no logra la supuesta finalidad señalada en el proceso legislativo de disminuir la cantidad de juicios interpuestos con motivo de dichas confirmaciones de criterio.

Esto es, un contribuyente que obtenga una resolución a una consulta formulada en el ejercicio de 2007, en la que la autoridad fiscal formule su opinión sobre la aplicación e interpretación de un determinado dispositivo normativo, no le será vinculante u obligatoria.

Así, precisamente por el hecho de que la respuesta a una consulta no es vinculante y obligatoria para los particulares, estarán en plena aptitud de no observarla y por tanto auto determinar sus contribuciones con un criterio diverso al sostenido en la consulta, lo que evidentemente culminará en que el Servicio de Administración Tributaria a través de sus dependencias competentes ejerzan sus facultades de comprobación y emitan liquidaciones a los contribuyentes.

En este sentido, podemos observar que lo único que trajo aparejada la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, fue el retraso en la interposición de juicios fiscales, más no en su disminución.

Así, se considera que la reforma es un retroceso respecto de lo que ya se había ganado con la institución jurídica consagrada en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, ya que no eliminó la posibilidad de que el número de juicios interpuestos contra los mismos disminuyera, y por otra parte, aumentó el margen de discrecionalidad a favor de las autoridades fiscales, para emitir resoluciones ilegales carentes de debida fundamentación y motivación.

Inclusive, se piensa que las respuestas a las consultas debieran ser impugnables a través del juicio contencioso administrativo, al no dejar de ser actos

administrativos que obligan y generan obligaciones para las autoridades fiscales frente a los particulares.

Ello, pues de un análisis al proceso legislativo del artículo 34 del Código, así como a la doctrina y criterios emitidos por el Poder Judicial de la Federación y el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, las respuestas dadas por las autoridades fiscales a las consultas realizadas por los particulares son resoluciones definitivas que causan un agravio en materia fiscal que lesiona su interés jurídico, por lo que en términos de la Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, así como en términos de la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo es procedente el juicio de nulidad en su contra.

Por otra parte, la postura que ha tomado la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la interpretación del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, también nos ha dejado un mal sabor de boca.

En efecto, si bien es cierto que existen pronunciamientos de nuestro Máximo Tribunal que son de reconocerse, como el sostenido por la Segunda Sala al determinar que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente hasta 2006 constituye una norma de naturaleza sustantiva, por lo que si el particular formulaba su consulta conforme a la legislación vigente en dicho ejercicio fiscal adquiriría el derecho de que la autoridad fiscal resolviera su petición respecto de una situación real y concreta determinada conforme a las normas vigentes al momento de presentación de la consulta, y no retroactivamente conforme a la norma vigente al emitir la respuesta, en aras de respetar la garantía de irretroactividad y seguridad jurídica de ley consagrada en los artículos 14 y 16 Constitucionales, no lo hizo al resolver sobre el mismo dispositivo normativo vigente en 2007.

Consideramos que las consideraciones de las que partió la Suprema Corte de Justicia de la Nación para estimar que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no es violatorio de las garantías de acceso a la impartición de justicia,

seguridad jurídica y derecho de petición son erradas, siendo que la ejecutoria emitida en la resolución del asunto es omisa en realizar un análisis profundo de conceptos medulares para la resolución del tema, como lo es qué debe entenderse por una resolución definitiva y cuándo una resolución causa un agravio en materia fiscal.

Así, el criterio en comento, valida el hecho de que las autoridades fiscales emitan resoluciones carentes de debida fundamentación y motivación, que resulten plenamente ilegales, sin que el particular cuente con medios para defenderse contra ellas, lo cual es grave y conlleva una vulneración del Estado de Derecho.

Se insiste en el hecho que para la práctica fiscal, el criterio adoptado por la Corte, fue una retrocesión respecto de aquellos criterios previos emitidos en torno a la constitucionalidad del artículo 34 del Código vigente en 2006, en los cuales la tendencia era interpretar dicho numeral a la luz del artículo 14 y 16 Constitucionales.

Asimismo, es pertinente señalar que excusas como “el exceso de litigios” y “que el particular deba litigar con contingencia” no pueden constituir razones válidas para impedir al particular el impugnar el criterio de la autoridad contenido en una resolución que además de presumirse legal, resulta obligatoria para ésta.

La seguridad jurídica del contribuyente, y el respeto a las garantías constitucionales de celeridad procesal y acceso a la justicia, están por encima de necesidades burocráticas y políticas de las autoridades.

BIBLIOGRAFÍA

Doctrina

1. BURGOA, Ignacio, "Garantías Individuales", Porrúa, México, 1990.
2. BURGOA, Ignacio, "El Juicio de Amparo", Porrúa, México, 1998.
3. CABANELLAS DE TORRES, Guillermo, "Diccionario Jurídico Elemental", Heliasta, Argentina, 1998.
4. DE PIÑA Y LARRAGAÑA, "Instituciones de Derecho Procesal Civil", Porrúa, México, 1979.
5. DICCIONARIO ENCICLOPÉDICO LAROUSSE", Larousse, México, 1998.
6. DICCIONARIO JURÍDICO MEXICANO, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la Universidad Nacional Autónoma de México, Tomo II, Porrúa, México, 1998.
7. ENCICLOPEDIA JURÍDICA MEXICANA", Porrúa, México, 2002.
8. FIX-ZAMUDIO, Héctor, "El juicio de amparo", Porrúa, México, 1964.
9. GÓNGORA PIMENTEL, Genaro. Introducción al Juicio de Amparo, Porrúa, México, 1997.
10. GONZÁLEZ, GARCÍA, E. y GONZÁLEZ T., "Derecho Tributario", Tomo I, Plaza Universitaria Ediciones, 2004.
11. JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, "Lecciones de Derecho Tributario", Thomson, México, 2002.

12. KAYE, DIONISIO, J., "Derecho Procesal Fiscal", Themis, México, 1991.
13. KELSEN, Hans, "Teoría general del derecho y del Estado", trad. Eduardo García Máynes, UNAM, México, 1969.
14. MARGÁIN MANAUTOU, Emilio, "De lo Contencioso Administrativo", Porrúa, México, 2004.
15. PONCE OROZCO, Georgina, Mag. "El proceso de lesividad", en TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA. A LOS LXV AÑOS DE LA LEY DE JUSTICIA FISCAL . Tomo I.
16. R. Bielsa, "Sobre lo Contencioso Administrativo", 1954.
17. REYES ALTAMIRANO, Rigoberto, "Diccionario de Términos Fiscales", México, Tax.
18. OVALLE FAVELA, José, "Teoría General del Proceso", Oxford, 5ª Edición, México, 2001.
19. SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, Manual de Derecho Tributario, "Elementos Constitutivos del Tributo", Porrúa, 2ª Edición, México, 2008.

Hemerografía

- REVISTA PUNTOS FINOS. Revista de Consulta Fiscal, "Consultas fiscales. Una Muerte Anunciada", Nuevo Régimen en materia de Consultas Fiscales, Número 123, 2ª Quincena, Marzo, 2007.
- REVISTA PRÁCTICA FISCAL, "Breve Análisis de la naturaleza de las normas fiscales (sustantivas y adjetivas. Artículos 5 y 6 del CFF", Número 479, Agosto 2007.

- X ASAMBLEA GENERAL DE LA ALAFEC (Asociación Latinoamericana de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración), Ponencia: “Una Metodología de Interpretación de las Disposiciones Fiscales”, por Luis Manuel Cano Melesio.
- REVISTA PUNTOS FINOS. “Juicio de nulidad contra resoluciones a consultas”, Número 124, 1ª Quincena, Abril 2007.

Legislación y lineamientos del SAT

- Exposición de Motivos de la Ley de Justicia Fiscal.
- Exposición de Motivos de las Reformas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación presentada por el Ejecutivo Federal el 5 de diciembre de 2006 a la Cámara de Diputados.
- Dictamen de la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados en relación con la iniciativa de reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo.
- Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley de Justicia Fiscal
- Criterio normativo 1/2004 emitido por el Servicio de Administración Tributaria.

Jurisprudencia

- Ejecutoria dictada en el AMPARO EN REVISIÓN 2755/98. ALBERTO SABA RAFFOUL.

9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXV, Febrero de 2007.

- Ejecutoria dictada en el AMPARO EN REVISIÓN 1106/2007 emitida por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Contradicción de tesis 170/2011 dictada en sesión del 6 de julio de 2011 por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación suscitada entre el Décimo Quinto, Tercer y Octavo Tribunal es Colegiados todos en Materia Administrativa del Primera Circuito, El Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.
- Tesis aisladas y jurisprudencias emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- Tesis aisladas y jurisprudencias emitidas por el Poder Judicial de la Federación.

CASO PRÁCTICO

HECHOS RELEVANTES PARA LA RESOLUCIÓN DEL CASO

- Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. es una empresa líder de ventas de vehículos a nivel nacional de su planta.
- Derivado de problemas económicos y financieros que atravesó el país, la empresa contrató diversas deudas con el sistema financiero.
- Al respecto, las utilidades de la empresa comenzaron a disminuir, por lo que en ejercicios subsecuentes obtuvo pérdidas fiscales que derivaron en el pago de impuesto al activo. Dicho impuesto al activo fue determinado aplicando el artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo que prohíbe deducir las deudas contratadas con el sistema financiero, lo que incrementó considerablemente la base del tributo en dichos ejercicios fiscales.
- El 1° de diciembre de 1999 la empresa presentó una consulta solicitando se confirmara su criterio en el sentido de que podía deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero con fundamento en el criterio jurisprudencial 123/99 emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación por virtud del cual se declaró la inconstitucionalidad del artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo.
- La autoridad fiscal negó la confirmación de criterio a la empresa, por lo que interpuso un juicio de nulidad en contra de dicha resolución de negativa.
- Mediante sentencia firme de fecha 22 de octubre de 2000, se declara la nulidad de la resolución de negativa de criterio y se ordena a la autoridad emitir una resolución confirmando el criterio de interpretación legal solicitado.
- En cumplimiento a la sentencia emitida por la Sala Fiscal, el 19 de enero de 2001, la autoridad tributaria confirmó el criterio de interpretación legal en el sentido de que la empresa puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, de la cual derivaron cantidades susceptibles de devolución en diversos ejercicios fiscales.
- El 11 de octubre de 2003, Federico Damián Bustos, Director de Finanzas de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V., acude con sus abogados fiscalistas para plantear diversas interrogantes en torno a la situación fiscal de la empresa.

Las respuestas formuladas por el señor Federico Damián Bustos se realizarán considerando que la fecha de formulación de la consulta a sus abogados fiscalistas fue realizada en el ejercicio de 2003, con la finalidad de ser consistentes con las circunstancias de hecho y derecho acaecidas en dicho momento.

No obstante lo anterior, se hará alusión a los criterios actuales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y nuestros Tribunales para sustentar las respuestas dadas a sus cuestionamientos.

PRIMERA PARTE

Conforme a los hechos planteados en la primera parte del caso, partimos de la base de que el contribuyente únicamente contrató un crédito con el sistema financiero en el ejercicio fiscal de 1997.

Ahora bien, derivado de que las consultas solicitadas en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación deben formularse sobre situaciones reales y concretas, podemos llegar a concluir que el contribuyente solicitó se le confirmara su criterio en el sentido de que puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, acreditando su situación real y concreta, respecto de la deuda contratada en el ejercicio de 1997, suponiendo que contrajo deudas a su vez con el sistema financiero en los ejercicios de 1998 y 1999, éste último en el que solicitó la confirmación de criterio.

En base a las precisiones antes apuntadas, se da respuesta a los siguientes cuestionamientos:

¿Hay derecho a la devolución?

El contribuyente sí tiene derecho a la devolución de las cantidades derivadas de la confirmación de criterio que le fue emitida el 1º de diciembre de 1999 en cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que puede deducir las deudas contratadas con el sistema financiero para efectos de la determinación del impuesto al activo.

Lo anterior, de conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente, siempre que no hayan prescrito en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

Cabe precisar que la consulta formulada por el contribuyente fue realizada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, derivado de haberse declarado inconstitucional el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo mediante el criterio jurisprudencial 123/1999 que fue emitido por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la

Nación en noviembre de 1999 de rubro “ACTIVO. EL ARTÍCULO 5o., PÁRRAFO SEGUNDO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, EN CUANTO HACE UNA EXCEPCIÓN A LA AUTORIZACIÓN DE CIERTAS DEDUCCIONES, VIOLA EL PRINCIPIO DE EQUIDAD TRIBUTARIA”, un mes antes de que formulara su consulta.

Finalmente, se hace la precisión de que la consulta formulada por el contribuyente no versó sobre la interpretación o aplicación directa de un precepto constitucional, sino sobre la interpretación legal del artículo 5, párrafo segundo de la Ley del Impuesto al Activo a la luz de la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Corroborando lo anterior, la tesis de jurisprudencia 107/2005, que aunque fue emitida con posterioridad al ejercicio de 2003 que es el momento en el tiempo en que debemos ocuparnos para la resolución del caso, es relevante al sustentar la afirmación del que suscribe, misma que es de rubro “CONSULTAS FISCALES. INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 34, SEGUNDO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, REFORMADO MEDIANTE ACUERDO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 5 DE ENERO DE 2004”, de la que se desprende que si bien las autoridades fiscales no resolverán consultas sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución, al no estar facultadas para ejercer un control de constitucionalidad de actos o leyes, se encuentran obligadas por el artículo 8 Constitucional a resolver el fondo de las consultas que versen sobre la aplicación de la jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.

Lo anterior, cobra relevancia en función de las respuestas que se formularán en los siguientes apartados, para sostener que las respuestas a las consultas son meramente declarativas, como se abundará respectivamente en dichos apartados.

En caso afirmativo ¿A partir de cuando surge ese derecho?

El derecho surge con la resolución de confirmación de criterio emitida por la autoridad tributaria el 19 de enero de 2001 en cumplimiento a lo ordenado en la sentencia firme dictada el 22 de octubre de 2000, por la Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.⁵⁷

Ello, pues la resolución favorable a través de la cual se confirma el criterio sostenido por el contribuyente constituye la materialización de la sentencia dictada por la Sala Fiscal en la que se ordenó confirmara el criterio del contribuyente en el sentido de que podía deducir las deudas contratadas con el sistema financiero para determinar la base del impuesto al activo.

Sustenta la conclusión antes precisada las tesis de jurisprudencia, que aunque fueron emitidas con posterioridad al ejercicio de 2003 que constituye el momento en que fue formulada la consulta por el señor Federico Damián Bustos, confirman el criterio que sostiene la que

⁵⁷ Cabe precisar que la fecha de la resolución de la consulta formulada por el contribuyente se advierte a foja 2 de la Segunda Parte del Caso formulado al suscrito.

suscribe en relación a lo que ha sostenido nuestro Poder Judicial de la Federación en relación con el momento a partir del cual surge el derecho a la devolución de cantidades derivadas de resoluciones favorables a las consultas derivadas de una sentencia por virtud de la cual se aplicó una jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de un precepto normativo determinado.

Al respecto, en la tesis de rubro “PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL”⁵⁸ se desprende que cuando una sentencia dictada por la Sala Fiscal declara la nulidad para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria, la resolución de confirmación de criterio emitida en cumplimiento a la sentencia *“implica el derecho a la devolución del pago de lo indebido....porque el fallo del juicio contencioso administrativo ..se materializó con la confirmación de criterio solicitado.”*⁵⁹

De igual forma, confirma la respuesta que formula la suscrita la tesis de rubro “DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA”, que si bien fue emitida en julio de 2011, esto es, posterior al ejercicio de 2003 que constituye el momento en que el señor Bustos formuló la consulta con sus asesores fiscales, corrobora la respuesta dada al mismo en torno al cuestionamiento formulado.

Si bien pareciese que dicha tesis versa sobre el momento en que debe computarse el plazo de prescripción tratándose de pagos de lo indebido, señalando que es a partir de que se confirmó el criterio solicitado por el contribuyente, también lo es que señala lo que es del tenor literal siguiente: *“Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía, esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el Fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento....pues devino en indebido como consecuencia de las*

⁵⁸ Tesis emitida por unanimidad de votos el 3 de diciembre de 2009 por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 273/2009.

⁵⁹ La parte en cursiva constituye una transcripción literal del texto de la tesis en comento.

instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación de criterio sostenido por la contribuyente.”

En términos de lo expuesto, la suscrita considera que surge el derecho a la devolución a partir de la confirmación de criterio por virtud de la cual se determinó que la contribuyente puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, pues precisamente dicho acto administrativo constituye la materialización de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Ello, ya que es a partir de dicho momento en que la contribuyente puede aplicar la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero y exigir al Fisco Federal la devolución de las cantidades enteradas indebidamente, máxime que con anterioridad la empresa se encontraba obligada a acatar lo dispuesto en el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, al constituir en su momento una norma vigente y con plena eficacia, considerando que no promovió juicio de garantías impugnando su constitucionalidad desde un inicio.

¿Por cuántos ejercicios se puede solicitar la devolución?

Al respecto, es importante precisar que en la Primera Parte del Caso, sólo se hace mención al hecho de que el contribuyente contrató un crédito simple con el sistema financiero en el ejercicio de 1997.

Para formular la respuesta a dicho planteamiento, la que suscribe parte de la base de que el contribuyente durante los ejercicios de 1998 y 1999 (ejercicio en el cual el contribuyente formuló su consulta) tenía contratadas deudas con el sistema financiero, y que solicitó su consulta demostrando su situación real y concreta acreditando la contratación de deudas contratadas en los ejercicios de 1997, 1998 y 1999.

Ahora bien, debemos de considerar que la resolución favorable a la consulta formulada por el contribuyente contenida en el oficio 325-SAT-R4-L28-10-0363 de 19 de enero de 2001, en el sentido de confirmar su criterio de interpretación legal en el sentido de que la empresa puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, es genérica sin establecer límite temporal alguno.

Ello es relevante, dado que si nos ubicamos en el ejercicio de 2003, no existía pronunciamiento alguno emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en torno a limitar los ejercicios respecto de los cuales los contribuyentes pueden solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal con motivo de la respuesta a una consulta fiscal emitida en cumplimiento a una sentencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, siempre y cuando evidentemente no hubiera prescrito su derecho a solicitar en devolución dichas cantidades.

Al respecto, de una interpretación armónica de lo dispuesto en los artículos 22 y 146 del Código Fiscal de la Federación, colegimos que la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal.

El plazo de 5 años para la prescripción del crédito fiscal establecido en el artículo 146 del Código citado debe computarse a partir de que éste se vuelve exigible, lo cual ocurre conforme al artículo 145, al momento en que dicho crédito no haya sido cubierto o garantizado dentro de los plazos señalados por la ley.

Así, cuando la cuestión a dilucidar es determinar cuándo puede exigirse el “pago de lo indebido” en el supuesto de que la autoridad tributaria confirme el criterio consultado por el contribuyente como lo fue para deducir las deudas contratadas con el sistema financiero y su intermediación con base en una sentencia dictada en un juicio contencioso administrativo, es a partir de la confirmación de criterio emitida al contribuyente que puede considerarse que surge tu derecho a deducir tales deudas y como consecuencia de ello tener cantidades pagadas indebidamente susceptibles de devolución.

Ello, considerando que a partir de dicho momento las cantidades devinieron en indebidas como consecuencia de la sentencia dictada por la Sala Fiscal que culminó con la confirmación de criterio sostenida por el contribuyente, ya que cuando se enteraron las cantidades en la declaración anual normal del ejercicio constituían una obligación conforme a la ley.

En términos de lo anterior, y dado que la confirmación de criterio al contribuyente fue emitida el 19 de enero de 2001, partiendo del hecho de que el plazo de prescripción de cantidades pagadas indebidamente prescribe en los mismos términos del crédito fiscal, esto es, a partir de que fueron exigibles, y considerando que la resolución favorable a la consulta formulada por dicho contribuyente no fue limitativa temporalmente, el contribuyente podría solicitar la devolución de las cantidades derivadas de poder deducir sus deudas contratadas con el sistema financiero de los ejercicios de 1997, 1998 y 1999.

Lo anterior, considerando que el plazo de prescripción de 5 años para solicitar la devolución de las cantidades respecto de las cuales el contribuyente solicitó fuese confirmado su criterio en la consulta formulada (1997, 1998 y 1999), en la que acreditó la contratación de deudas con el sistema financiero en dichos ejercicios fiscales, empezaría a computarse a partir de la confirmación de criterio en el sentido de que podía deducir dichas deudas en el cálculo del impuesto al activo de dichos ejercicios.

Ello, partiendo de que fue la situación real y concreta que el contribuyente acreditó al formular su consulta al Fisco Federal, y partiendo de considerar que el plazo de prescripción de cantidades susceptibles de devolución derivan de la confirmación de criterio que fue emitida por la autoridad fiscal en el ejercicio fiscal de 2001.

Inclusive, la conclusión antes apuntada tiene sustento actualmente en la tesis emitida en julio de 2011 por nuestros Tribunales Colegiados de rubro “DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECETPO QUE LA PROHIBÍA”, que si bien no había sido emitida al momento en que el señor Bustos formuló su consulta a la suscrita, resulta de relevancia al confirmar la respuesta aquí sustentada.

En dicha tesis, se establece que el plazo de prescripción de cantidades pagadas indebidamente derivadas de la confirmación de criterio consultado por un contribuyente respecto de la deducción de un impuesto con base en una sentencia, debe computarse a partir de que se confirmó el criterio sostenido por la contribuyente y no así a partir de que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda porque en dicho momento eran cantidades debidas conforme a la Ley.

No es óbice para concluir lo anterior, la jurisprudencia 6/05 emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que si bien fue publicada en febrero de 2005, que constituye una fecha posterior al ejercicio en que nos fue planteado el caso, limita el periodo susceptible de solicitar en devolución a los pagos efectuados con posterioridad a la presentación de la consulta. Dicho criterio jurisprudencial es de rubro “DEVOLUCIÓN DE IMPUESTOS. PROCEDE CUANDO LA SOLICITUD RESPECTIVA SE REALIZA CON MOTIVO DE LA RESPUESTA A UNA CONSULTA FISCAL EMITIDA EN CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA QUE DETERMINÓ QUE UNA NORMA NO ES APLICABLE POR EXISTIR JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARA SU INCONSTITUCIONALIDAD, PERO SÓLO RESPECTO DE LOS PAGOS EFECTUADOS CON POSTERIORIDAD A LA PRESENTACIÓN DE TAL CONSULTA.”

Ello, pues dicho criterio jurisprudencial no es de observancia en el caso que nos fue planteado al haberse emitido en 2005, cuando la consulta formulada a la que suscribe fue presentada en 2003, ya que conforme a la misma se limitaría el periodo de devolución de cantidades al ejercicio de 1999, que fue cuando la contribuyente presentó su solicitud de confirmación de criterio a las autoridades fiscales, considerando que en el ejercicio de 2000, ya contaba con una sentencia en la que se ordenaba a dicha autoridad fiscal la confirmación de su criterio.

De igual forma, no dejamos de advertir la existencia de la tesis de rubro “CONTRIBUCIONES. INICIO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN DEL DERECHO A SU DEVOLUCIÓN” de fecha 12 de junio de 2002, que se encontraba vigente al momento de formulación del caso planteado a la que suscribe.

Ello, pues el supuesto que contempla dicha tesis se refiere a cantidades pagadas indebidamente a la luz de una sentencia por virtud de la cual se otorgó el amparo y protección de la Justicia

Federal a un quejoso al ser inconstitucional el artículo reclamado, caso en el que el plazo de prescripción debe computarse a partir de que se presentó la declaración anual del pago del tributo, supuesto que es diverso al de la obtención de una confirmación de criterio solicitada por un contribuyente.

Lo anterior, pues es en virtud de la confirmación de criterio que surge el derecho a solicitar las cantidades pagadas indebidamente en devolución, respecto de los ejercicios en los cuales se acreditó la situación real y concreta formulada en su consulta.

Sin embargo, no dejamos de advertir que las autoridades fiscales comúnmente aplican dicho criterio para aducir que los contribuyentes no tienen derecho a las cantidades que soliciten en devolución, dado que prescribió el plazo para tal efecto desde la presentación de la declaración anual normal del ejercicio de que se trate. Supuesto bajo el cual pudieran argumentar que la empresa no puede solicitar en devolución las cantidades de 1997, dado que suponiendo que presentó su declaración en marzo de 1998, tendría hasta marzo de 2003 para ejercer tal derecho, cuando el Señor Bustos acudió con sus asesores en octubre de 2003.

¿Por cuántos ejercicios se puede exigir el pago de intereses?

Se formulará la respuesta a dicho cuestionamiento considerando los antecedentes del caso en el sentido de la precaria situación financiera que atravesaba la empresa que la llevó a contratar créditos con el sistema financiero, así como a obtener pérdidas fiscales en ejercicio subsecuentes, considerando una respuesta que a consideración de la suscrita sería de gran beneficio para la empresa pues además de encontrarse debidamente fundamentada y tener elementos serios para sostenerla, conllevaría en que la misma pudiera obtener el pago de intereses por más ejercicios fiscales, lo que ayudaría a que recuperar algo de liquidez y pudiese mejorar sus situación financiera.

El dispositivo normativo aplicable al cálculo de los intereses que nos ocupan, lo es el artículo 22, párrafo quinto y sexto del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios fiscales de 1998, 1999 y 2000, fecha en que se enteraron las cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal, al ser el numeral vigente al momento de causación y entero del impuesto al activo que nos ocupa de conformidad con el diverso numeral 6 del mismo ordenamiento legal.

Al respecto, el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, esto es cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Así, hay dos clases de normas: a) Sustantivas.- Referentes al momento de causación de la contribución, esto es, conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la ley fiscal y; b) Administrativas.- Referentes al procedimiento.

En este sentido, tratándose de normas sustantivas, serán aplicables las leyes vigentes al momento de causación de las contribuciones, y tratándose de normas administrativas o procesales, le serán aplicables las leyes que se expidan con posterioridad al hecho.

La diferenciación entre las normas sustantivas y las normas adjetivas, se advierte de la tesis de rubro “NORMAS JURÍDICAS. SU UBICACIÓN LEGISLATIVA NO DETERMINA SU NATURALEZA SUSTANTIVA O PROCESAL”

De las tesis transcritas, se desprende que existen dos tipos de normas: sustantivas y adjetivas. Las primeras regulan el fondo de las situaciones jurídicas y las segundas, son aquellas que instrumentan un procedimiento, dado que establecen, además de los medios de defensa con que cuentan las partes, los términos y requisitos de las actuaciones que se agotan en cada etapa en que se van originando.

En este sentido, la que suscribe concluye que el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación que establece el cálculo de los intereses de las cantidades a que tenga derecho en devolución un contribuyente como pago de lo indebido, constituye una norma sustantiva, toda vez que dichos intereses constituyen una sanción, al igual que los recargos que cobra el Fisco Federal a los contribuyentes que actualizan el supuesto de mora, que tiene como objetivo que se resarza al particular por el hecho de las cantidades que el Fisco Federal recibió indebidamente y que el contribuyente no adeudaba.

Ello, pues constituye una norma que regula el fondo, en cuanto a que se refiere al cálculo de las cantidades que en su momento se causaron y determinaron por concepto de impuesto al activo en los ejercicios de 1997, 1998 y 1999, esto es, se refiere a la determinación de la contribución enterada indebidamente en las declaraciones anuales normales de dichos ejercicios, que no se adeudaba y que debe ser devuelta con su actualización e intereses, y no así, una norma dirigida a establecer un medio de defensa instrumental con que cuentan los particulares meramente procedimental.

Aunado a lo anterior, nuestros Tribunales se han pronunciado en sentido similar, en la tesis que es del tenor literal siguiente: “RETROACTIVIDAD DE LA NORMA JURIDICA. HIPOTESIS EN QUE OPERA (MATERIA FISCAL).

De la tesis transcrita, aplicable por analogía al caso que nos ocupa, se desprende que cuando un contribuyente en atención al saldo a favor que obtuvo en un ejercicio fiscal determinado, adquirió el derecho de acreditarlo en la forma prevista por el artículo 6 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en dicho ejercicio fiscal (contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo), es incorrecto que la Sala hubiese examinado la *litis* al tenor de lo que el numeral vigente en un ejercicio fiscal diverso, cuando lo procedente es que para tal fin se atendiera a la norma en vigor durante el año en que se generó el derecho para acreditar el saldo a favor, contra el impuesto a cargo del contribuyente beneficiado, acorde con la cual podía realizarse la acreditación aludida en los meses siguientes,

es decir, conforme a la norma vigente cuando se generó el saldo a favor, susceptible de acreditamiento.

En este sentido, aplicando por analogía la tesis en comento, es claro que el cálculo de los intereses a que tiene derecho un contribuyente con motivo de cantidades pagadas indebidamente al Fisco Federal, debe regirse por las disposiciones vigentes cuando se efectuó el pago de lo indebido, a saber, por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación vigente en los ejercicios de 1998, 1999 y 2000.

Corroborando lo anterior, lo dispuesto en la tesis de rubro “PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL, que si bien fue emitida en mayo de 2010, corrobora la conclusión abordada.

Lo anterior, en la medida en que señala que *“el fallo del juicio contencioso administrativo que se materializó con la confirmación del criterio solicitado no puede desvincularse de la autorización de la devolución de las cantidades solicitadas”*, lo que corrobora que dichas cantidades siguen teniendo el carácter de pago de lo indebido y como tales no debieron de haberse enterado desde que se efectuó el entero respectivo.

En términos de lo expuesto, la que suscribe sostiene que para contestar el planteamiento formulado debe partirse de considerar que las normas que regulan la obligación del Fisco Federal de devolver intereses por cantidades pagadas indebidamente constituyen una norma de naturaleza sustantiva, por lo que debe atenderse a la ley vigente a la fecha del entero de cada pago indebido por concepto de impuesto al activo, para advertir el número de ejercicios por los que procede el pago de intereses.

Al respecto, el artículo 22, quinto y sexto párrafos del Código Fiscal de la Federación vigente en 1998, establecía que el pago de intereses desde que se efectuó el pago de lo indebido y hasta por un periodo máximo de cinco años.

Ahora bien, respecto a las cantidades pagadas indebidamente en los ejercicios de 1999 y 2000, al igual que en 1998, existía la fracción XI del Artículo Segundo Transitorio del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 1º de enero de 1998, en relación con el artículo 22 del mismo ordenamiento legal, que limitan el pago de intereses desde el pago de lo indebido y hasta un plazo no mayor a cinco años.

Al respecto, resulta aplicable la tesis de rubro “INTERESES POR OMISIÓN DE DEVOLVER LO PAGADO INDEBIDAMENTE POR IMPUESTOS. LA FRACCIÓN XI DEL ARTÍCULO SEGUNDO TRANSITORIO DEL DECLRETO QUE REFORMA EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN,

VIGENTE A PARTIR DEL 1° DE ENERO DE 1998, QUE ESTABLECE EL PERIODO MAXIMO DE CINCO AÑOS POR EL QUE SE CAUSARÁN AQUÉLLOS, VIOLA EL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD DE LA LEY”, que si bien fue emitida en enero de 2005, y no resultaría de observancia alguna al caso planteado, corrobora la conclusión asentada en el sentido de que debe de atenderse a la norma sustantiva (artículo 22 del CFF) vigente al momento del pago de lo indebido pues adquiriste el derecho a calcular los intereses desde dicha fecha.

En dicha tesis se establece que la fracción XI del Artículo Segundo Transitorio trasgrede el principio de irretroactividad de la ley en virtud de que establece un periodo menor para el pago de los intereses (desde el pago de lo indebido y hasta 5 ejercicios) con respecto del previsto en el referido artículo 22 vigente durante los ejercicios fiscales en que se efectuó el pago de lo indebido y consecuentemente afecta un derecho adquirido por el contribuyente consistente en el pago de intereses hasta por un periodo de diez años.

Así, el pago de intereses del ejercicio de 1997 de conformidad con el artículo 22 del Código vigente en 1998 que fue cuando se efectuó el pago de lo indebido (marzo 1998) se determina desde que se efectuaron los pagos de lo indebido y hasta 5 ejercicios, y respecto de los ejercicios de 1998 y 1999, el artículo 22 del Código vigente en 1999 y 2000, preveía la posibilidad de solicitar la devolución de intereses desde el pago de lo indebido y hasta 5 ejercicios.

Respecto del ejercicio de 2000, resulta señalar que la empresa ya conocía al haberse obtenido la sentencia del juicio fiscal el 9 de junio de 2000 que obligó a la autoridad fiscal a confirmar el criterio de la contribuyente, que podía deducir tales deudas contratadas con el sistema financiero de la determinación del impuesto del ejercicio en su declaración anual normal presentada a más tardar el 31 de marzo de 2001, por lo que en esa medida no existiría como tal un pago de lo indebido sino que aplicaría el beneficio de la misma directamente en su declaración anual normal del impuesto.

SEGUNDA PARTE

De los antecedentes que le fueron proporcionados a la que suscribe respecto de la Segunda Parte del caso formulado por el señor Bustos, se desprende que el contribuyente se sustentó en la confirmación de criterio que le fue emitida por la Administración Local Jurídica de Guadalajara el 19 de enero de 2001 en el sentido de que puede deducir para efectos de la determinación del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, sin limitante temporal alguna, las deudas que contrató con el sistema financiero en ejercicios diversos a aquellos por los que formuló su solicitud de consulta, y en el caso del ejercicio de 2000, por simple reflejo en la declaración del ejercicio de la deducción de dichas deudas con motivo de que conocía ya la sentencia emitida por la Sala Fiscal ordenando se confirmara su criterio. (1993-2000).

Esto es, pareciese que el contribuyente aprovecho el hecho de tener una resolución de confirmación de criterio en el sentido de que puede deducir las deudas contratadas con el

sistema financiero para allegarse de dicho derecho y solicitar la devolución de las cantidades que pudieran derivarse de dicha circunstancia de ejercicios anteriores a su consulta, lo cual en principio es una postura extrema pero que dada la situación financiera de la empresa y que contaba a la fecha de formulación de la consulta con elementos para sostenerla le reeditaría en un beneficio económico.

¿Cuándo surge el derecho a la devolución para la empresa?

Como fue apuntado en la Primera Parte del caso, el momento a partir de cuándo la suscrita considera surge el derecho a la devolución se origina a partir de la confirmación de criterio emitida por la autoridad tributaria el 19 de enero de 2001 en cumplimiento a lo ordenado en la sentencia firme dictada el 22 de octubre de 2000, por la Sala Regional de Occidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.⁶⁰

Ello, pues la resolución favorable a través de la cual se confirma el criterio sostenido por el contribuyente constituye la materialización de la sentencia dictada por la Sala Fiscal en la que se ordenó confirmara el criterio del contribuyente en el sentido de que podía deducir las deudas contratadas con el sistema financiero para determinar la base del impuesto al activo.

Sustenta la conclusión antes precisada las tesis de jurisprudencia, que aunque fueron emitidas con posterioridad al ejercicio de 2003 que constituye el momento en que fue formulada la consulta por el señor Federico Damián Bustos, confirman el criterio que sostiene la que suscribe en relación a lo que ha sostenido nuestro Poder Judicial de la Federación respecto al momento a partir del cual surge el derecho a la devolución de cantidades derivadas de resoluciones favorables a las consultas derivadas de una sentencia por virtud de la cual se aplicó una jurisprudencia que declara la inconstitucionalidad de un precepto normativo determinado.

Al respecto, en la tesis de rubro “PAGO DE LO INDEBIDO. LA DETERMINACIÓN DE LA AUTORIDAD FISCAL QUE DA CUMPLIMIENTO A LA SENTENCIA DEL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO QUE LA VINCULA A RESPONDER LA CONSULTA DE UN CONTRIBUYENTE EN EL SENTIDO DE CONFIRMAR UN CRITERIO BASADO EN UNA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN QUE DECLARÓ LA INCONSTITUCIONALIDAD DE UNA NORMA TRIBUTARIA, IMPLICA EL DERECHO A LA DEVOLUCIÓN DE AQUÉL”⁶¹ se desprende que cuando una sentencia dictada por la Sala Fiscal declara la nulidad para el efecto de que la autoridad fiscal dé respuesta a la consulta de un contribuyente en el sentido de confirmar un criterio basado en una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declaró la inconstitucionalidad de una norma tributaria, la resolución de confirmación de criterio emitida en cumplimiento a la sentencia “*implica el derecho a la*

⁶⁰ Cabe precisar que la fecha de la resolución de la consulta formulada por el contribuyente se advierte a foja 2 de la Segunda Parte del Caso formulado al suscrito.

⁶¹ Tesis emitida por unanimidad de votos el 3 de diciembre de 2009 por el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito al resolver el amparo directo 273/2009.

devolución del pago de lo indebido....porque el fallo del juicio contencioso administrativo ..se materializó con la confirmación de criterio solicitado.”⁶²

De igual forma, confirma la respuesta que formula la suscrita la tesis de rubro “DEVOLUCIÓN DE PAGO DE LO INDEBIDO. EL PLAZO PARA QUE OPERE LA PRESCRIPCIÓN DE LA OBLIGACIÓN RELATIVA DEBE COMPUTARSE A PARTIR DEL DÍA SIGUIENTE AL EN QUE LA AUTORIDAD FISCAL CONFIRMÓ EL CRITERIO CONSULTADO POR EL CONTRIBUYENTE RESPECTO DE LA DEDUCCIÓN DE UN IMPUESTO, CON BASE EN LA SENTENCIA QUE DECLARÓ INCONSTITUCIONAL EL PRECEPTO QUE LA PROHIBÍA”, que si bien fue emitida en julio de 2011, esto es, posterior al ejercicio de 2003 que constituye el momento en que el señor Bustos formuló la consulta con sus asesores fiscales, corrobora la respuesta dada al mismo en torno al cuestionamiento formulado.

Si bien pareciese que dicha tesis versa sobre el momento en que debe computarse el plazo de prescripción tratándose de pagos de lo indebido, señalando que es a partir de que se confirmó el criterio solicitado por el contribuyente, también lo es que señala lo que es del tenor literal siguiente: *“Por ello, cuando la controversia radica en determinar cuándo puede exigirse el pago de lo indebido en el supuesto de que la autoridad tributaria haya confirmado el criterio consultado por el contribuyente respecto de la deducción de un impuesto con base en la sentencia que declaró inconstitucional el precepto que la prohibía, esto es, si desde que se presentó la declaración del ejercicio que corresponda o cuando el Fisco emitió la indicada resolución, se concluye que es en este segundo momento....pues devino en indebido como consecuencia de las instancias jurisdiccionales promovidas que culminaron con la confirmación de criterio sostenido por la contribuyente.”*

En términos de lo expuesto, la suscrita considera que surge el derecho a la devolución a partir de la confirmación de criterio por virtud de la cual se determinó que la contribuyente puede deducir para efectos del impuesto al activo las deudas contratadas con el sistema financiero, pues precisamente dicho acto administrativo constituye la materialización de la sentencia dictada por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

¿El efecto de la resolución favorable es constitutivo de derechos respecto de la situación jurídica dubitada o es meramente declarativo?

La respuesta a dicho cuestionamiento se formulará considerando que la resolución favorable a que se refiere el mismo es la confirmación de criterio emitida el 19 de enero de 2001 en cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Fiscal en el juicio contencioso administrativo interpuesto por la contribuyente, dado que pareciese que dada la forma en que se encuentra planteada la Segunda Parte del Caso el señor Bustos hizo alusión a dicha resolución favorable.

La que suscribe considera que la confirmación de criterio emitida el 19 de enero de 2001 constituye una resolución declarativa de derechos.

⁶² La parte en cursiva constituye una transcripción literal del texto de la tesis en comento.

A efecto de sustentar la determinación apuntada, es pertinente referirnos a lo que nuestros Tribunales han determinado para distinguir a los actos administrativos meramente declarativos de los constitutivos.

Al respecto, nuestros Tribunales Colegiados en la tesis de rubro “ACTOS ADMINISTRATIVOS. DIFERENCIAS ENTRE LOS DECLARATIVOS Y LOS CONSTITUTIVOS”⁶³, se señala expresamente que son actos declarativos las resoluciones que implican respuestas a consultas fiscales formuladas por los particulares en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que únicamente se pronuncian en cuanto al contenido, la interpretación y el alcance de la ley, al limitarse a constatar un derecho y situación jurídica predeterminados en la norma sin dar pauta a consecuencias o valoraciones diversas, aún y cuando generen derechos y sean favorables a los gobernados.

Por otra parte, de dicha tesis se desprende que los actos constitutivos son definidos como aquellos configuradores o conformadores de una situación o régimen específico y singular en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una facultad discrecional conforme a la cual, la autoridad con libertad de apreciación de las circunstancias del caso, elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar, como lo son las resoluciones administrativas de carácter individual en materia de impuestos que otorgan una autorización o determinan un régimen fiscal a que se refiere el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación.

Esto es, la diferencia entre una resolución administrativa favorable que deriva de una consulta efectuada a la autoridad fiscal sobre una situación real y concreta en términos del artículo 34 del Código, y una autorización o resolución que determine un régimen fiscal de un contribuyente en términos del artículo 36 Bis del mismo ordenamiento legal, data en el hecho de que la primera es declarativa en cuanto al contenido, interpretación y alcance de la ley, así como a la valoración y calificación para efectos fiscales de la actividad del contribuyente que se limita a constatar un derecho o situación jurídica predeterminado en la norma, mientras que las segundas se refieren a resoluciones constitutivas de una situación o régimen fiscal específico y singular, en función de particularidades del sujeto y del caso, que derivan en muchas ocasiones del ejercicio de una potestad discrecional conforme a la cual la autoridad elige entre varias alternativas o consecuencias que la ley le faculta a aplicar.

En el caso objeto de análisis, la confirmación de criterio de 19 de enero de 2001, no es un oficio que constituya una autorización o determine un régimen fiscal para el contribuyente, sino que simplemente constituye una resolución favorable a una consulta solicitada que se limita a constatar una situación jurídica predeterminada consistente en la interpretación legal que debía realizarse del artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo, a la luz de

⁶³ Tesis aislada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito al resolver el amparo directo 361/2003 interpuesto por Carpicentro, S.A. de C.V. el 21 de enero de 2004, por Unanimidad de Votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit.

la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación que declara la inconstitucionalidad de dicho numeral, en el sentido de que el contribuyente al determinar el impuesto al activo del ejercicio puede deducir las deudas contratadas con el sistema financiero.

Ello, pues la confirmación de criterio en comento, no otorga al contribuyente alguna autorización en materia de impuestos, esto es, no se le autoriza a efectuar un pago a plazos, o se le establece un régimen fiscal favorable en el que se le permita tributar sobre determinadas bases en términos del artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación⁶⁴, sino que simple y sencillamente se confirma que la interpretación correcta que se debe dar al artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo a la luz del criterio jurisprudencial emitido en el que se declara su inconstitucionalidad, es la de permitir al contribuyente deducir las deudas contratadas con el sistema financiero de los activos del ejercicio en el cálculo del impuesto al activo y, por ende, constituye una resolución de las que se refieren los artículos 34 y 36 del Código Fiscal de la Federación, con fines meramente declarativos.

Corroborar la anterior conclusión la tesis de rubro “CONSULTAS FISCALES. SI LAS RESPUESTAS DE LA AUTORIDAD SON MERAMENTE DECLARATIVAS AUNQUE GENEREN DERECHOS Y SEAN FAVORABLES AL PARTICULAR, NO CONSTITUYEN AUTORIZACIONES O DETERMINACIONES DE UN RÉGIMEN FISCAL Y, EN CONSECUENCIA NO PUEDEN SER LIMITADAS EN SU VIGENCIA, que si bien fue emitida en enero de 2004, esto es fecha posterior a la consulta formulada por el señor Bustos ala que suscribe, confirme el hecho de que las consultas formuladas por los particulares en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación son meramente declarativas en cuanto al contenido interpretación y alcance de una ley, que se ciñen a constatar un derecho previsto en la norma, aún generando derechos y siendo favorables al gobernado.

Finalmente, a efecto de constatar aún más la respuesta formulada al cuestionamiento del señor Bustos, es de señalarse que el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación vigente en 1989 preveía que constituirían autorización, y por ende, resoluciones administrativas constitutivas de derechos conforme a lo antes apuntado, las resoluciones administrativas de

⁶⁴ A manera de ejemplo, en relación con las resoluciones que constituyen autorizaciones en términos del artículo 36-Bis del Código, son aquellas a las que se refiere el artículo 15, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respecto a la posibilidad de solicitar la autorización para disminuir el monto de los pagos provisionales.

Por otro lado, como lo hemos señalado en los párrafos precedentes, el referido artículo 36-Bis del citado Código, también se refiere a otra especie de resoluciones favorable a los particulares, como lo son las que determinan un régimen fiscal. Ejemplo de dicho tipo de resoluciones, lo constituyen aquellas que expiden las autoridades con motivo de la promoción que formulen los contribuyentes relativos a cierta depreciación de un activo, o bien, como también sería el ejemplo de tener el carácter de una donataria autorizada de conformidad con el artículo 97 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De dichos ejemplos, claramente se advierte que se determina un régimen fiscal específico aplicable a ciertos contribuyentes, ya sea para aplicar un procedimiento de depreciación de algún activo, de manera diversa a la de la Ley, o bien, para tener el carácter de una donataria autorizada cuyas obligaciones fiscales son diversas a las de cualquier otra persona moral que no tuviera dicho carácter.

carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos distintos a los de comercio exterior, que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal o se refirieran a deducciones.

No obstante lo anterior, a partir del ejercicio de 1990, se reformó el artículo 36 Bis del Código, derogando la referencia a “deducciones” de las autorizaciones contenidas en dicho numeral, por lo que a partir de dicho ejercicio en materia de deducciones los criterios solicitados por los contribuyentes se hacen a través de consultas en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, precisamente porque implican simplemente una declaración en cuanto a la interpretación y alcance de la norma constatando un derecho previsto en la misma.

Expuesto lo anterior, se concluye que la confirmación de criterio emitida al contribuyente es declarativa de un derecho que tiene el contribuyente a la deducción de las deudas contratadas con el sistema financiero del cálculo del impuesto al activo, a la luz del pronunciamiento de interpretación de legalidad establecido en la sentencia dictada en el juicio fiscal en la que se aplicó la jurisprudencia que declaró inconstitucional el artículo 5, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Activo que prohibía su deducción.

TERCERA PARTE

¿Qué ocurrirá primero, si la muerte por inanición financiera de la empresa o la recuperación fiscal que destrabaría el precario estado actual de Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V.?

En primer lugar, es de precisarse que dado que la autoridad fiscal no fue debidamente llamada al juicio de amparo indirecto interpuesto por el contribuyente contra la resolución de 8 de enero de 2004 por virtud de la cual se decidió sobreseer la queja interpuesta por la misma al considerarla improcedente en su carácter de tercero perjudicado, ya sea por dicha contribuyente o de oficio por el Juez de Distrito resultaba plenamente procedente la interposición de su recurso de revisión contra la sentencia por la cual dicho órgano jurisdiccional le concedió el amparo y ordenó a la Sala Fiscal el estudio de la queja.

Lo anterior, tiene sustento en la tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación 41/98 de rubro “TERCERO PERJUDICADO NO EMPLAZADO O MAL EMPLAZADO EN UN JUICIO DE AMPARO INDIRECTO. PUEDE INTERPONER EL RECURSO DE REVISIÓN EN CONTRA DE LA SENTENCIA QUE EL JUEZ DE DISTRITO DECLARA EJECUTORIADA Y QUE AFECTA CLARAMENTE SUS DERECHOS, DENTRO DEL PLAZO LEGAL CONTADO A PARTIR DE QUE TIENE CONOCIMIENTO DE LA SENTENCIA.”

Posteriormente, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la tesis de jurisprudencia 16/2009 de rubro “TERCERO PERJUDICADO EN EL AMPARO. SI EL TRIBUNAL QUE CONOCE DE LA REVISIÓN ADVIERTE LA EXISTENCIA DE ALGUNO AL QUE NO SE LE HA

OÍDO EN EL JUICIO POR NO HABÉRSELE RECONOCIDO ESE CARÁCTER, DEBE REVOCAR LA SENTENCIA RECURRIDA Y ORDENAR LA REPOSICIÓN DEL PROCEDIMIENTO.”

Por su parte, nuestros Tribunales Colegiados emitieron la tesis de rubro “TERCERO PERJUDICADO QUE NO PARTICIPA EN EL JUICIO. SI A QUIEN DEBIENDO RECONOCÉRSELE TAL CARÁCTER NO ES LLAMADO AL PROCEDIMIENTO CONSTITUCIONAL, YA SEA POR LA OMISIÓN DEL QUEJOSO DE SEÑALARLO EN LA DEMANDA RESPECTIVA, O DEL JUEZ DE DISTRITO QUE NO ADVIERTE SU PRESENCIA, LA SENTENCIA QUE SE DICTE EN AQUÉL NO LE PUEDE OCASIONAR AGRAVIO ALGUNO, AL NO HABER FIGURADO COMO PARTE EN ÉL, TENIENDO EXPEDITO SU DERECHO PARA PROMOVER, EN SU CASO, EL RECURSO DE REVISIÓN” de abril de 2011, que si bien no resultan aplicables a la fecha de formulación del planteamiento del señor Bustos, corroboran el hecho de que es procedente el recurso de revisión interpuesto por la autoridad fiscal que no fue llamada a juicio por el quejoso o Juez de Distrito de oficio en su carácter de tercero perjudicada, siendo procedente que en virtud de tal circunstancia se revoque la sentencia recurrida por dicha autoridad y se ordene la reposición del juicio a efecto de que sea emplazada al mismo.

Considerando lo antes expuesto, a efecto de contestar el cuestionamiento del señor Bustos debemos tomar en consideración los siguientes antecedentes:

- a) Que el recurso interpuesto por la autoridad fiscal es procedente y que el efecto del mismo es que se revoque la sentencia dictada por el Juez de Distrito para que se reponga el procedimiento a efecto de que la autoridad fiscal sea emplazada a juicio.
- b) Que por los problemas económicos y financieros de la empresa contrató en diversos ejercicios fiscales deudas con el sistema financiero.
- c) Que debido a la mala situación económica del país, aunado a la falta de liquidez de la empresa, las utilidades de la misma se disminuyeron considerablemente a tal grado que en los ejercicios siguientes tuvo pérdidas fiscales que derivaron en que en lugar de pagar impuesto sobre la renta pagara impuesto al activo.
- d) Que tal y como se desprende expresamente a foja 5 de la exposición de la Tercera Parte del caso formulado por el Señor Bustos, la autoridad fiscal emitió los oficios con terminaciones 3740, 3741 y 3742 todos de fecha 10 de julio de 2003, por virtud de los cuales en cumplimiento a la sentencia dictada por la Sala Fiscal autorizó la devolución del pago de lo indebido correspondiente a los ejercicios fiscales de 1993, 1994 y 1995, limitando el pago de intereses a cinco ejercicios, y que no obstante ello dichas cantidades no fueron suficientes para que la contribuyente saliera a flote.
- e) Que al momento de la exposición de la Tercera Parte del Caso, la planta de la cual era distribuidora la contribuyente le cerró la línea de crédito de unidades automotrices.

En esta tesitura, la suscrita considera que si bien, el contribuyente decidió seguir peleando la parte de intereses correspondientes a los 5 años restantes que la autoridad fiscal limitó y dejó de pagar, las cantidades que la misma pudiera obtener por dichos ejercicios fiscales no serían lo suficientemente cuantiosas para dar suficiente liquidez a la empresa a efecto de que se recupere financieramente.

Ello, considerando que si con la devolución obtenida por la empresa de las cantidades solicitadas en devolución por los ejercicios de 1993 a 2000, debidamente actualizadas y con los intereses calculados desde el pago de lo indebido y hasta 10 ejercicios fiscales, y en el caso de los ejercicios de 1993 a 1995 hasta cinco ejercicios fiscales, no fueron suficientes para que saliera de su situación precaria, la devolución de los restantes cinco ejercicios de intereses adeudados no constituiría un hito que marcara una diferenciación que incrementara de manera significativa su liquidez para salir a flote de su inanición financiera.

Lo anterior, aunado al hecho de que debemos de considerar que la empresa venía endeudándose con el sistema financiero desde los ejercicios de 1993 a 2000, por lo que ello nos deja ver que la solicitud de otros préstamos a terceros o partes relacionadas no es una alternativa viable para la empresa en estos momentos.

Finalmente, es de traer a colación que la planta de la cual era distribuidora cerró su línea de crédito de unidades automotrices, pareciese que la empresa inclusive se ve imposibilitada para desarrollar el curso normal de sus actividades y estar en posibilidad de obtener demás ingresos para recuperarse financieramente.

Bajo este panorama, debemos agregar que el dictado del recurso de revisión y la reposición del procedimiento del juicio de amparo que nos ocupa al momento en que la autoridad fiscal no fue emplazada en su carácter de tercero perjudicada al juicio, conllevaría aproximadamente un año, la que suscribe considera que muy probablemente la situación financiera de la empresa iría en detrimento a dicha fecha, por lo que es probable que la inanición financiera de la empresa se presentara antes de la fecha de la devolución de las cantidades que la contribuyente se encuentra reclamando en el juicio, siendo difícil que mejore su situación financiera u obtenga liquidez.

Lo anterior, máxime que se insiste en el hecho de que el importe de las cantidades que pueda obtener en devolución no sería de tal cuantía significativa que implicará la recuperación financiera automática de la empresa.

Ello, aunado al hecho de que sería difícil encontrar medios para mejorar su precaria situación financiera, ya que la vía de financiamiento externo ya no sería viable, siendo difícil encontrar nuevos accionistas que deseen incorporarse a una sociedad con tales características, o la posibilidad de abrirse líneas de crédito, siendo los únicos medios visibles para mejorar de alguna manera su liquidez el gravar bienes inmuebles o capitalizar deudas de la misma.

CUARTA PARTE

¿Fue legal el embargo practicado a bienes a Distribuidora Autormotriz, S.A. de C.V.?

Partiendo de los hechos planteados por el Señor Bustos en la Cuarta Parte del caso, Distribuidora Automotriz, S.A. de C.V. no tenía empleados dado que contaba con dos filiales, una que le proveía refacciones, y otra que le proveía empleados y cubría su nómina.

Asimismo, desprendemos que no obstante que la empresa no tenía empleados, el día 29 de junio de 2004 se apersonó un empleado de la Oficina de Cobros del Instituto Mexicano del Seguro Social a efecto de llevar una diligencia de embargo para garantizar los adeudos de las cuotas obrero patronales, efectuando el embargo de bienes propiedad de la empresa, sin haberle determinado crédito alguno por la omisión de pago de cuotas obrero patronales, así como sin notificarle el requerimiento de pago de dichas cuotas y su respectivo mandamiento de ejecución.

Al respecto, conforme a los artículos 270 y 271 de la Ley del Seguro Social, en materia de recaudación y administración de las contribuciones de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o., fracción II y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, teniendo facultades el Instituto para recaudar administrar y liquidar las cuotas aplicando al efecto lo dispuesto en la Ley y en lo no previsto expresamente en ella, el Código, contando respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que se confieren a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.

De igual forma, el artículo 9 de la Ley, señala que a falta de norma expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal de Trabajo, del Código Fiscal de la Federación o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta Ley.

En esta tesitura, si bien el IMSS tiene facultades como órgano autónomo de embargar bienes para hacer efectivo el cobro de créditos consistentes en cuotas obrero patronales, debe ceñirse supletoriamente a las reglas que establece el Código Fiscal de la Federación para entablar un embargo a los contribuyentes.

Expuesto lo anterior, es de señalarse que el embargo practicado por el IMSS a la empresa no fue legal, dado que la misma no tiene empleados, por lo que no se encontraba obligada a pagar cuotas obrero patronales, ya que tal y como se desprende de los hechos narrados en la Cuarta Parte del Caso, los trabajadores eran proporcionados por una de las filiales de la empresa que pagaba directamente la nómina, por lo que al no tener la empresa el carácter de patrón, no tenía obligación del pago de dichas cuotas y el IMSS no podía válidamente embargarle bienes respecto de una obligación que no existía.

Aunado a lo anterior, el embargo de bienes a la empresa fue ilegal al no ceñirse al procedimiento de embargo de bienes previsto en el Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria a la Ley del Seguro Social.

Al respecto, el artículo 145 del Código establece que para que las autoridades fiscales puedan exigir el pago de créditos fiscales no cubiertos o garantizados dentro de los plazos legales deben proceder al procedimiento administrativo de ejecución.

Sin embargo, en términos de los diversos artículos 142, 144 y el citado 145 del Código, dicho procedimiento se endereza para la ejecución precisamente de créditos fiscales determinados a los contribuyentes que no hubiesen sido cubiertos o garantizados una vez transcurrido el plazo legal para su impugnación o su garantía.

Sobre el particular, cabe precisar que la empresa no fue notificada de crédito fiscal alguno con el IMSS por omisión en el pago de cuotas obrero patronales previo al embargo de sus bienes, máxime que se insiste no contaba con empleados respecto de los cuales tuviera una relación laboral, por lo que no tenía tal obligación de pago.

Tampoco pudiéramos enfrentarnos frente a un embargo precautorio de sus bienes de conformidad con el segundo párrafo del numeral en comento, pues al igual que en el caso antes abordado, aún y cuando en dicho supuesto el crédito fiscal no sea exigible, es necesaria la existencia de tal crédito fiscal por omisión en el pago de cuotas obrero patronales, crédito que no fue determinado a la empresa previo al embargo de sus bienes.

Finalmente, cabe destacar que para que una diligencia de embargo sea legalmente practicada, es necesario que las autoridades fiscales hubiesen requerido previo a dicho embargo, el pago de los créditos determinados a la empresa, y una vez que dicho pago no hubiese sido cubierto, realizar un mandamiento de ejecución y proceder al embargo de sus bienes, circunstancia que como se desprende de los hechos planteados a la que suscribe no aconteció en la especie.

Lo anterior, se corrobora con la tesis de rubro “EJECUCION, COBROS FISCALES EN LA VIA DE, SIN HABER SIDO NOTIFICADO PREVIAMENTE EL CREDITO” emitida por nuestros Tribunales Colegiados en abril de 1977, conforme a la cual un crédito fiscal debe primero notificarse al causante a fin de que esté en posibilidad de conocer la fundamentación y motivación de ese crédito, y de que tenga oportunidad plena y cabal de determinar si lo paga dentro del plazo que señalen las disposiciones legales, o si lo impugna como proceda en derecho, ya que de lo contrario se violaran en su contra las garantías de audiencia y de fundamentación y motivación.

Y sólo que dentro de ese término no lo pague, o no lo garantice si hay impugnación y suspensión, podrá iniciarse el procedimiento de ejecución mediante un requerimiento de pago con apercibimiento de embargo, por lo que en el caso de que las autoridades fiscales violen el

debido procedimiento legal, y proceden al requerimiento en la vía de ejecución sin haber hecho la previa notificación legal del crédito, esa actuación es ilegal.

¿Los abogados estaban en tiempo para la promoción de algún posible amparo indirecto?

Como se desprende de los hechos narrados en la Cuarta Parte del caso por el Señor Bustos, el 29 de junio de 2004, se apersonó un empleado del IMSS embargando bienes de la empresa a efecto de garantizar los adeudos de cuotas obrero patronales.

No obstante lo anterior, el Señor Bustos acudió con sus abogados a fin de que lo asesoraran respecto de alguna posible solución para recuperar los bienes de la empresa que le habían sido embargados hasta el día 22 de julio de 2004.

Al respecto, considerando que el artículo 21 de la Ley de Amparo señala que la demanda de amparo será de quince días contados desde el día siguiente al en que haya surtido efectos conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta del acto, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que reclame, al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, o al en que se hubiese ostentado sabedor de los mismos.

Así las cosas, toda vez que el embargo de bienes a la empresa fue practicado el 29 de junio de 2004, el plazo de quince días previsto en el artículo 21 de la Ley de Amparo transcurrió en exceso el plazo para su interposición ya que fenecería el 20 de julio de 2004, cuando fue hasta el 22 de julio de dicho año que el señor Bustos acudió con sus abogados a solicitar asesoría legal.

Lo anterior se corrobora de la tesis de rubro “ALIMENTOS PROVISIONALES, AMPARO INDIRECTO PROCEDENTE CONTRA LA FIJACION DE (LEGISLACION DEL ESTADO DE JALISCO)” publicada en 1984 por nuestros Tribunales Colegiados señala que el embargo de bienes del deudor, debe estimarse como un acto de los que prevé la fracción IV del artículo 114 de la Ley de Amparo, esto es un acto que tiene sobre las personas o las cosas una ejecución de imposible reparación.

No obstante lo anterior, podemos partir de la base de que el IMSS efectuó una confiscación de bienes de la empresa, entendida por ésta como la apropiación violenta por parte de la autoridad, de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación, pena que se encuentra prohibida por el artículo 22 constitucional.

La definición de “*Confiscación de bienes*” encuentra sustento en la tesis de rubro “CONFISCACION Y DECOMISO. SUS DIFERENCIAS BASICAS” emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en marzo de 1996.

Así si nos ubicamos en el supuesto de confiscación de bienes, al momento en que el señor Bustos acudió con sus asesores fiscales a solicitar asesoría sobre el embargo trabado a sus bienes, a saber el 22 de julio de 2004, se encontraba en tiempo para interponer un juicio de amparo indirecto.

Ello, pues de conformidad con el artículo 22, fracción II de la Ley de Amparo, tratándose de actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportar o destierro, **cualquiera de los actos prohibidos por el artículo 22 Constitucional**, la demanda de amparo podrá interponerse **en cualquier tiempo**.

Al respecto, el artículo 22 Constitucional establece que “quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, **la confiscación de bienes**” y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Expuesto lo anterior, considerando que el personal del IMSS embargo bienes de la empresa sin título legítimo dado que se insiste ésta no contaba con empleados y por tanto con una obligación de pago de cuotas obrero patronales, ni se le había determinado por tal concepto crédito fiscal alguno, sin mediar requerimiento de pago o mandamiento de ejecución alguno, podemos concluir que se trató de una Confiscación de bienes, y por tanto al ser un supuesto normativo previsto en la fracción II del artículo 22 de la Ley de Amparo en el que no existe plazo para la interposición de la demanda de garantías.

Corroborar lo anterior la tesis emitida por nuestros Tribunales Colegiado en marzo de 1996 de rubro “AMPARO. TERMINO PARA SU INTERPOSICION. TRATANDOSE DE CONFISCACION DE BIENES RIGEN LAS PRERROGATIVAS PROCESALES QUE ESTABLECE LA LEY DE AMPARO EN RELACION CON LOS ACTOS PROHIBIDOS POR EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL.”

¿En caso afirmativo, procedía la suspensión provisional del acto reclamado?

Considerando que sería procedente la interposición de un juicio de garantías considerando que el personal del IMSS realizó una confiscación de los bienes de la contribuyente, sí procedería la suspensión del acto reclamado de oficio, misma que deberá decretarse de oficio en términos del artículo 123, fracción I de la Ley de Amparo.

Al respecto, el artículo 123, primer párrafo, fracción I de la Ley de Amparo señala que procede la suspensión de oficio cuando se trate de actos, entre otros, prohibidos por el artículo 22 Constitucional, como lo es la confiscación de bienes.

Asimismo, el segundo párrafo de dicho numeral señala que la suspensión de oficio se decretará de plano en el mismo auto en que el juez admita la demanda.

Por su parte, el último párrafo de dicho numeral, señala que los efectos de la suspensión de oficio únicamente consistirán en ordenar que cesen los actos, entre otros, que se encuentren prohibidos por el artículo 22 Constitucional (confiscación de bienes).

Así, dado que procede la suspensión de oficio del acto reclamado, en el caso no tendría que acreditarse el cumplimiento de los requisitos previstos en el artículo 124 de la Ley de Amparo para el otorgamiento de la suspensión provisional del acto reclamado en los términos de los artículos 130 y 131 del mismo ordenamiento legal.

¿Cómo se podría probar el interés jurídico en caso de la procedencia de amparo indirecto?

El artículo 4 de la Ley de Amparo prevé el principio de instancia de parte agraviada, conforme al cual el juicio de amparo solo puede promoverse por la parte a quien perjudique la ley, el tratado internacional, el reglamento o cualquier otro acto que se reclame pudiendo hacerlo por sí, por su representante, por su defensor si se trata de un acto que corresponda a una causa criminal, pro medio de algún pariente o persona extraña en los casos en que esta ley lo permita expresamente; y sólo podrá seguirse por el agraviado, por su representante legal o por su defensor.

Al respecto, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolvió en la tesis “INTERÉS JURÍDICO, CONCEPTO DE, PARA LA PROCEDENCIA DEL AMPARO” que surge el interés jurídico de una persona cuando el acto reclamado se relaciona a su esfera jurídica, entendiendo por ésta el cúmulo de derechos y obligaciones poseídos por un sujeto o varios de ellos como en el caso de la persona jurídica moral.

Expuesto lo anterior, es de precisarse que el cuestionamiento planteado en esta etapa por el señor Bustos se refiere al caso de procedencia del amparo indirecto respecto del embargo de bienes trabado a la empresa.

Sobre el particular, la empresa acreditaría el interés jurídico para la procedencia del amparo indirecto contra el embargo de bienes entablado por el personal de IMSS, con las actas de embargo de sus bienes levantadas por dicho Instituto y pruebas para acreditar la titularidad de la propiedad de los bienes inmuebles embargados.

En este sentido, se han pronunciado nuestros Tribunales Colegiados en la Tesis de jurisprudencia de rubro “INTERÉS JURÍDICO EN EL AMPARO PROMOVIDO POR TERCERO EXTRAÑO. BASTA PARA ACREDITARLO LA CORRESPONDENCIA DE LOS DATOS DE IDENTIFICACIÓN PRECISADOS EN EL ACTA DE EMBARGO CON LOS DOCUMENTOS QUE PRESENTE EL QUEJOSO⁶⁵” que si bien fue emitida en julio de 2006, corrobora la conclusión

⁶⁵ Tesis VIII 2° J/43, Jurisprudencia, Novena Época; Tribunales Colegiados de Circuito; Publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXIV, Julio de 2006; Página 983.

abordada, en el sentido de que para tener acreditado el interés jurídico en el juicio de garantías basta con el acta de embargo para que el Juez tenga por acreditado el interés jurídico.

Lo anterior, demuestra que para acreditar el interés jurídico en un juicio de amparo respecto del embargo de bienes al quejoso basta con la exhibición de las actas de embargo levantadas por la autoridad que lo decretó, siendo suficiente la descripción de los bienes contenida en los mismos para que se acredite tal interés.

Asimismo, sería necesaria la exhibición de la documentación con la que acredite la propiedad de los bienes inmuebles objeto de embargo, con la finalidad de que tenga a su vez por acreditado su interés jurídico.

Dicha circunstancia encuentra a su vez sustento en la tesis de rubro “INTERÉS JURÍDICO EN EL INCIDENTE DE SUSPENSIÓN. EL QUEJOSO DEBE JUSTIFICARLO CON PRUEBAS IDÓNEAS CUANDO EN EL JUICIO DE AMPARO RECLAME LA AFECTACIÓN DE LA PROPIEDAD Y POSESIÓN DE UN BIEN CON MOTIVO DE SU EMBARGO PUES PARA ELLO NO BASTA QUE SEA PARTE EN EL PROCEDIMIENTO” que si bien se refiere al incidente de suspensión, de la misma se desprende que para acreditar el interés jurídico debe aportar pruebas idóneas para acreditar la titularidad de los bienes inmuebles afectos al embargo.

¿Se podría aprovechar la situación para promover amparo contra leyes, respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales?

A consideración de la que suscribe el cuestionamiento formulado por el señor Bustos se divide en dos partes:

- a) La posibilidad de promover amparo contra leyes respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS y;
- b) La posibilidad de promover amparo contra leyes reclamando la posible inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales.

Con relación al inciso a), partiendo de la base de que el IMSS embargó bienes a la empresa por una supuesta falta de pago cuotas obrero patronales, podría aprovecharse la oportunidad para promover amparo contra leyes respecto de las normas que atribuyen facultades coercitivas al IMSS.

Al respecto, es importante señalar que conforme a los artículos 270 y 271 de la Ley del Seguro Social, en materia de recaudación y administración de las contribuciones de conformidad con lo dispuesto por el artículo 2o., fracción II y penúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, tienen la naturaleza de aportaciones de seguridad social, teniendo facultades el Instituto para recaudar administrar y liquidar las cuotas aplicando al efecto lo dispuesto en la Ley y en lo no previsto expresamente en ella, el Código Fiscal de la Federación, contando

respecto de ambas disposiciones con todas las facultades que se confieren a las autoridades fiscales en él previstas, las que serán ejercidas de manera ejecutiva por el Instituto, sin la participación de ninguna otra autoridad fiscal.

Por su parte, el artículo 251 de la Ley del Seguro Social, en su fracción XXV señala que el IMSS tiene facultades para ejercer el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de contribuciones que no hubiesen sido cubiertas oportunamente con sujeción a las normas del Código Fiscal de la Federación y demás disposiciones respectivas.

De la misma forma, el artículo 291 de la Ley del Seguro Social establece que el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos a que se refiere el artículo 287 de la Ley⁶⁶ que no se hubiesen cubierto oportunamente al IMSS, se aplicará por éste con sujeción a las normas del Código y demás disposiciones aplicables, a través de las unidades administrativas facultadas para ello.

De igual forma, el artículo 9 de la Ley, señala que a falta de norma expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones de la Ley Federal de Trabajo, del Código Fiscal de la Federación o del derecho común, en ese orden, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del régimen de seguridad social que establece esta Ley.

En esta tesitura, si bien el IMSS tiene facultades como órgano autónomo de embargar bienes para hacer efectivo el cobro de créditos consistentes en cuotas obrero patronales, debiendo ceñirse supletoriamente a las reglas que establece el Código Fiscal de la Federación para entablar un embargo a los contribuyentes.

En este sentido, considerando que el embargo de bienes practicado a la empresa por el IMSS tuvo fundamento en sus facultades coercitivas para recaudar y hacer efectivo el cobro de créditos fiscales (entendidos como tales cuotas obrero patronales en términos del citado artículo 287 de la Ley del Seguro Social) mediante el procedimiento administrativo de ejecución contenidas en los citados artículos 251, 270, 271, 291 de la Ley del Seguro Social, la empresa podría hacer valer argumentos de constitucionalidad contra las normas que le atribuyen tales facultades coercitivas.

Ello, dado que la empresa resintió la emisión del embargo de sus bienes con fundamento en esas facultades coercitivas, lo que evidencia el perjuicio jurídico que le ocasionan que trascienden en su esfera jurídica, pudiendo impugnarse la constitucionalidad de las normas que las prevén.

Por su parte, en relación con el inciso b), la suscrita considera que no podría argumentarse la

⁶⁶ El artículo 287 de la Ley de Seguro Social, establece que las cuotas, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas en los términos de esta Ley, los gastos realizados por el Instituto por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.

inconstitucionalidad de las cuotas obrero patronales.

Ello, pues como fue señalado con anterioridad la empresa no tiene obligación alguna de pago de dichas cuotas al no tener trabajadores y por lo tanto no existir relación jurídico tributaria entre la empresa y el IMSS.

En esta medida, consideramos que la empresa al no tener calidad de patrón, dado que no tiene trabajadores y por tanto no tiene obligación de pago de cuotas obrero patronales, no tendría interés jurídico para reclamar la inconstitucionalidad de las disposiciones que establezcan su determinación.

Lo anterior, considerando que en términos del artículo 4 de la Ley de Amparo, sólo puede promoverse un juicio de garantías por la parte a quien perjudique la ley, el tratado, reglamento o el acto que se reclame, siendo evidente que en el caso, la empresa al no tener el carácter de patrón y no tener obligación de pago de cuotas obrero patronales no resentiría afectación con las normas que establecen la obligación de pago de las mismas.

No obstante lo anterior, es de precisarse que las cuotas obrero patronales ya se han declarado constitucionales, en las tesis emitidas en 1995 y 2003, de rubros "SEGURO SOCIAL. LAS CUOTAS PATRONALES EN EL RAMO DE ENFERMEDADES Y MATERNIDAD SON PROPORCIONALES Y EQUITATIVAS" e "INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL. LA RESOLUCIÓN EN LA QUE DETERMINA EL MONTO DE CUOTAS OBRERO PATRONALES OMITIDAS O ADEUDADAS, NO CONSTITUYE UN ACTO VIOLATORIO DE GARANTÍAS EN SÍ MISMO, PORQUE LA LEY QUE LO RIGE LE CONFIERE FACULTADES PARA EMITIRLA."

QUINTA PARTE

¿Hubo violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito?

Como fue señalado con antelación, el artículo 123, primer párrafo, fracción I de la Ley de Amparo señala que procede la suspensión de oficio cuando se trate de actos, entre otros, prohibidos por el artículo 22 Constitucional, como lo es la confiscación de bienes.

Asimismo, el segundo párrafo de dicho numeral señala que la suspensión de oficio se decretará de plano en el mismo auto en que el juez admita la demanda.

Por su parte, el último párrafo de dicho numeral, señala que los efectos de la suspensión de oficio únicamente consistirán en ordenar que cesen los actos, entre otros, que se encuentren prohibidos por el artículo 22 Constitucional (confiscación de bienes).

Expuesto lo anterior, y como se desprende de los antecedentes de la Cuarta Parte del Caso que fue formulada por el señor Bustos, el Juez de Distrito mediante auto de 26 de agosto de 2004 admitió a trámite la demanda de amparo indirecto presentada por la empresa, decretando la

suspensión provisional por parte del Juez de Distrito.

No obstante lo anterior, y de que tratándose de confiscación de bienes era de oficio la suspensión decretada por el Juez de Distrito, para el efecto de que cesara el acto reclamado, a saber, la confiscación de bienes, como se desprende de los hechos del caso planteado, el 4 de septiembre de 2004, la autoridad responsable notificó a la empresa que el 10 de septiembre de 2004 se llevaría a cabo el remate de los bienes embargados.

En este sentido, la autoridad responsable no cesó el acto reclamado (confiscación de bienes de la empresa) y notificó la orden de remate de sus bienes, en contravención a la suspensión otorgada por el Juez de Distrito, por lo que existe una violación a dicha suspensión.

¿La autoridad responsable cometió algún delito?

En caso de que se haya procedido al remate de bienes en violación a la suspensión de oficio decretada por el Juez de Distrito, la misma sí actualizaría la comisión de un delito en términos del artículo 206 de la Ley de Amparo.

Al respecto, el artículo 206 de la Ley de Amparo señala que la autoridad responsable que no obedezca un auto de suspensión debidamente notificado, será sancionada en los términos que señala el Código Penal aplicable en materia federal para el delito de abuso de autoridad, por cuanto a la desobediencia cometida; independientemente de cualquier otro delito en que incurra.

Por su parte, el artículo 215 del Código Penal Federal establece que cometen el delito de abuso de autoridad los servidores públicos que incurran en alguna de las conductas señaladas en los supuestos contenidos en las fracciones I a XVI.

De igual forma, señala en penúltimo párrafo de dicho numeral que al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones I a V y X a XII, se le impondrá de uno a ocho años de prisión, de cincuenta hasta trescientos días multa y destitución e inhabilitación de uno a ocho años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos. Igual sanción se impondrá a las personas que acepten los nombramientos, contrataciones o identificaciones a que se refieren las fracciones X a XII.

Por su parte, el último párrafo señala que al que cometa el delito de abuso de autoridad en los términos previstos por las fracciones VI a IX, XIII, XIV y XV, se le impondrá de dos a nueve años de prisión, de setenta hasta cuatrocientos días multa y destitución e inhabilitación de dos a nueve años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Al respecto, es de precisarse que si bien la conducta relativa a la violación a la suspensión decretada por el Juez de Distrito parece no encuadrar en ninguna de las hipótesis normativas previstas en las fracciones I a XVI del artículo 215 del Código, la conducta se encuentra

tipificada en la Ley de Amparo al señalar que la violación a la suspensión se equipara al delito de abuso de autoridad, sestándose a las sanciones establecidas en el 215 del Código Penal Federal en su penúltimo y último párrafos.

Ahora bien, en la jurisprudencia 46/97 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “APLICACIÓN EXACTA DE LA LEY PENAL, GARANTÍA DE LA, EN RELACIÓN AL DELITO DE VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN⁶⁷” que tuvo origen de la contradicción de tesis 19/97, de cuya ejecutoria se desprende lo siguiente “*la conducta del delito de desobediencia a la suspensión tenga que encuadrar en alguna de las citadas hipótesis, como lo pretende el Juez del amparo, pues el artículo 206 de la ley de la materia claramente contempla el tipo penal y únicamente remite para imponer la sanción correspondiente a dicha conducta al diverso artículo 215 del Código Penal Federal, el que en sus dos últimos párrafos establece las sanciones para dicho delito, que son, la primera, de uno a ocho años de prisión, de cincuenta hasta trescientos días multa y destitución e inhabilitación de uno a ocho años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos y, la segunda, de dos a nueve años de prisión, de setenta hasta cuatrocientos días multa y destitución e inhabilitación de dos a nueve años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos, a quien cometa el delito aludido.*

*De ahí que no pueda decirse que no exista penalidad aplicable al delito atribuido al quejoso, ni que no se pueda determinar cuál sanción le resulta aplicable, pues, en todo caso, al existir dos penalidades específicas **debe aplicarse al sentenciado la que le sea más favorable.***

En el caso, no se aplicó pena por analogía, pues el artículo 206 de la Ley de Amparo fija tanto el delito de violación a la suspensión como los límites de la pena a imponerse, remitiendo a la sanción correspondiente al ilícito de abuso de autoridad previsto por el artículo 215 del Código Penal Federal, la cual es privativa de libertad.”

Así, la sanción aplicable al delito de abuso de autoridad contenido en el artículo 206 de la Ley de Amparo correspondería a la más favorable en términos de la ejecutoria transcrita, correspondiente a la señalada en penúltimo párrafo del artículo 215 del Código Penal Federal.

De igual forma, resulta aplicable al caso las tesis de jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación rubro “VIOLACIÓN A LA SUSPENSIÓN. NO QUEDA SIN MATERIA LA DENUNCIA RELATIVA O EN SU CASO, LA QUEJA INTERPUESTA CONTRA LA RESOLUCIÓN PRONUNCIADA EN ESA DENUNCIA, AL RESOLVERSE EL JUICIO DE AMPARO”, de la que se desprende que la responsabilidad en que pueda incurrir la autoridad que desató el auto de suspensión debe sancionarse en términos del Código Penal Federal por abuso de autoridad en términos del artículo 206 de la Ley de Amparo, iniciándose la averiguación previa y, en su momento, su correspondiente consignación ante el Juez Federal competente a fin de sancionar a la autoridad responsable.

⁶⁷ Novena Época; Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta VI, Diciembre de 1997; Página: 217; Tesis: 1a./J. 46/97

Por su parte, consideramos que de igual forma la suscrita considera que se podría configurar un delito en términos del artículo 209 de la Ley de Amparo, conforme al cual cuando la autoridad responsable se resista a dar cumplimiento a los mandatos u órdenes dictados en materia de amparo será sancionada en la forma precisada en el Código Penal aplicable en materia federal para los delitos cometidos contra la administración de justicia por los actos u omisiones ahí previstos.

Al respecto, el artículo 225 del Código Penal Federal establece los delitos contra la administración de justicia, cometidos por servidores públicos, dentro de los que destacan entre otros, la fracción VII que contempla la conducta relativa a ejecutar actos o incurrir en omisiones que produzcan un daño o concedan a alguien una ventaja indebido, como lo sería la omisión en perjuicio de la empresa en dar cumplimiento a la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal.

Al respecto, en dicho numeral se establece que el servidor público que comete el delito en comento, será acreedor a prisión de 3 a 8 años y a una multa de 500 a 1500 días multa, y además será destituido e inhabilitado de tres a diez años para desempeñar otro empleo, cargo o comisión públicos.

Sobre el particular, cabe precisar que el artículo 227 de dicho Código, señala que las disposiciones anteriores se aplicarán a todos los funcionarios o empleados de la administración pública, cuando en el ejercicio de su encargo ejecuten los hechos o incurran en las omisiones expresadas en los propios artículos.

¿Procede algún medio de defensa en contra del incumplimiento de la responsable de no devolver las cantidades en el plazo ordenado?

Para la respuesta a dicho cuestionamiento debemos tener presente que la empresa inició su juicio contencioso administrativo el 22 de octubre de 2000.

Asimismo, partimos de considerar que fue en el ejercicio de 2003 en que se interpuso un recurso de queja, y que en el ejercicio de 2004 la Sala Fiscal emitió una resolución ordenando a la autoridad fiscal que cumpliera su sentencia en un término de 20 días, es relevante para determinar el ordenamiento vigente a aplicar.

Al respecto el artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación establece que en los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá incurrir en queja, *por una sola vez ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa que dictó la sentencia.*

Al respecto, en contra de resolución emitida por la Sala Fiscal en el ejercicio de 2004 en el sentido de ordenar a la autoridad el cumplimiento devolviendo las cantidades a que tiene derecho por concepto de pago de intereses de los ejercicios fiscales de 1993, 1994 y 1995 en un

plazo de 20 días, se señala que la autoridad no había cumplido *en lo absoluto* dicha sentencia.

De conformidad con lo anterior, la empresa puede interponer un recurso de queja de conformidad con el inciso b) de la fracción I del artículo 239-B del Código Fiscal de la Federación por la omisión total en el cumplimiento por parte de las autoridades fiscales en la devolución de dichas cantidades en el plazo que le fue concedido

Lo anterior, al tratarse de una queja por omisión total en el cumplimiento respecto de la sentencia por virtud de la cual la Sala Fiscal ordenó la devolución de los intereses a que tenía derecho la empresa por los ejercicios de 1993, 1994 y 1995 prevista en el inciso b) de la fracción I del artículo 239-B, que constituye un supuesto diverso respecto de la queja interpuesta en el ejercicio de 2003 por la empresa por defecto en el cumplimiento en términos de la fracción IV de dicho numeral.

Ello, pues al señalar el artículo 239-B que se puede incurrir por una sola ocasión en cada uno de los supuestos de queja señalados en el mismo, y dado que la queja por omisión es diversa a la queja por defecto, su interposición resultaría plenamente procedente.

Lo anterior, encuentra sustento en la siguiente tesis de rubro y texto siguientes⁶⁸:

“QUEJA. AQUELLA QUE BUSCA EL PUNTUAL CUMPLIMIENTO DE LAS SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA, PUEDE PROMOVERSE EN UNA SOLA OCASION POR CADA UNO DE LOS SUPUESTOS DE SU PROCEDENCIA (ARTICULO 239-B DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION). El artículo 239-B, fracción I, del Código Fiscal de la Federación establece dos géneros de queja, de acuerdo al momento procesal en que se intente: a) La enderezada contra el incumplimiento por parte de las autoridades demandadas respecto al auto en que se concede al actor la suspensión del acto impugnado, y b) La intentada para lograr el puntual cumplimiento de una sentencia. Sin embargo, también existen cuatro supuestos de procedencia de esta instancia en la etapa de cumplimentación del fallo anulatorio: a) por exceso en el cumplimiento de las sentencias; b) **por defecto en su cumplimiento**; c) por repetición del acto anulado; y, d) **por omisión de las autoridades obligadas al cumplimiento**. En estos casos, el particular podrá ocurrir en queja “por una sola vez” a la Sala Regional o Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el entendido de que **ello significa que podrá acudir a dicha instancia por una sola ocasión, en cada uno de los diferentes supuestos previstos en la norma.**” (Énfasis añadido)

No dejo de advertir, que existe la posibilidad de acudir al juicio de amparo por omisión en el cumplimiento de la autoridad fiscal, considerando como acto reclamado la “omisión” equivalente a un no hacer de la autoridad en el cumplimiento de la sentencia de la Sala Fiscal.

Lo anterior, encuentra sustento en la tesis de jurisprudencia emitida por la Segunda Sala de la

⁶⁸ Novena Época; Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; XX, Octubre de 2004; Página: 381; Tesis: 2a./J. 154/2004; Jurisprudencia.

Suprema Corte de Justicia de la Nación de rubro “DEPENDENCIAS DE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA FEDERAL O DE LAS ENTIDADES FEDERATIVAS. LA OMISIÓN EN DAR CUMPLIMIENTO A UNA SENTENCIA CONDENATORIA DICTADA EN UN JUICIO EN EL QUE FIGURARON COMO DEMANDADAS, CONSTITUYE UN ACTO DE AUTORIDAD PARA EFECTOS DEL AMPARO (ARTÍCULO 4o. DEL CÓDIGO FEDERAL DE PROCEDIMIENTOS CIVILES),”⁶⁹ de la que se desprende que la omisión en el cumplimiento por parte de la autoridad responsable constituye un acto de autoridad que puede combatirse en el juicio de amparo, pues se surten las condiciones para considerar al ente estatal como autoridad en virtud de que: a) Se encuentra colocado en un plano de desigualdad frente al particular, atendiendo precisamente a su calidad de órgano del Estado, pues se le otorga el privilegio de no ser sujeto a ejecución forzosa; b) Tal prerrogativa deriva de la ley, pues ésta responde al cumplimiento voluntario del órgano estatal; c) El uso indebido de ese beneficio implica transgredir la obligación legal de cumplimiento voluntario y afecta la esfera legal del particular porque le impide obtener la prestación que demandó en el juicio en que se dictó sentencia a su favor; y d) La actitud contumaz de la autoridad coloca al particular en estado de indefensión ante la imposibilidad de lograr por las vías ordinarias la justicia que mandata el artículo 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Sin embargo, es de señalarse al señor Bustos que existe la posibilidad que en una eventual sentencia por parte del Juez de Distrito, se determine que se actualiza la causal de improcedencia del juicio prevista en el artículo 73, fracción XV de la Ley de Amparo al existir un recurso de defensa ordinario, a saber, la queja por omisión total en el cumplimiento de la sentencia, antes aludida, y se sobresea el juicio de conformidad con el diverso numeral 74, fracción III del mismo ordenamiento legal.

¿En caso de proceder algún medio de defensa, con qué término se cuenta?

En el supuesto de interposición de un recurso de queja por omisión total en el cumplimiento por parte de la autoridad fiscal a la sentencia dictada por la Sala Fiscal a que se refiere el inciso b) de la fracción I del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, la fracción II de dicho numeral establece que el quejoso podrá interponer su queja en cualquier tiempo.

En el supuesto de que la empresa decida conjuntamente a la interposición de la queja, o únicamente, interponer un juicio de amparo indirecto tomando como acto reclamado la omisión total en el cumplimiento por parte de la autoridad responsable a la sentencia dictada por la Sala Fiscal, contaría con un plazo de 15 días a partir de que transcurrió el plazo de 20 días ordenado en la sentencia de la Sala conforme a la última parte del artículo 21 de la Ley de Amparo.

⁶⁹ 9a. Época; 2a. Sala; S.J.F. y su Gaceta; XXXIV, Julio de 2011; Pág. 448; [J];

Este documento fue editado e
impreso en los talleres de



**“EXPERTOS EN IMPRESIÓN Y
ENCUADERNACIÓN DE DOCUMENTOS”**
www.mitesis.mx

 **38-69-29-35**
USACELL 5508-1404
NEXTEL 1942-1162
copilco@mitesis.mx