

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACIÓN



LAS CONSULTAS FISCALES Y SUS CONSECUENCIAS JURÍDICAS

**Tesis que para obtener el grado de
MAESTRO EN CONTADURÍA**

**Presenta:
Luis Antonio Sandoval Romero**

**Director de tesis:
M.D. Santiago González Pérez**

Mexicali, Baja California, México

Noviembre de 2005

AGRADECIMIENTOS

Al M.D. Santiago González Pérez,
por haberme dispensado su tiempo
en la dirección de esta tesis. Fueron
invaluables las opiniones y sugerencias
que me brindó producto de su vasto
conocimiento en materia tributaria.
Asimismo expreso mi agradecimiento
por la amabilidad con la que siempre
me atendió y escuchó.

A la M.C. Elizabeth García Espinoza,
quien con su interés y paciencia me
me guió durante todas las etapas
del proceso metodológico y de
investigación de esta tesis.
Su apoyo y consejos merecen
mi más profundo agradecimiento.

RESUMEN

El objeto de esta tesis es la de entrañar un tratamiento de los más destacados aspectos concernientes a la temática de las consultas fiscales.

El estudio que sobre los primordiales temas señalados se emprende en este trabajo, persigue el propósito de ofrecer una idea más clara de la problemática que surge al emprender el tratamiento de esta instancia administrativa. En tal sentido, esta investigación pretende ser una aportación adicional que contribuya a despejar, en la medida de lo posible, las principales interrogantes existentes en esta materia.

Para la elaboración de esta tesis se acudió al método de investigación sistemático jurídico. Este método proporciona los elementos necesarios para lograr la consecución del objeto de esta obra, pues se parte de análisis de la institución considerando su funcionalidad dentro del marco normativo que la regula.

Con esta finalidad se ha estructurado este trabajo en cuatro capítulos. En el capítulo primero se incluyen las consideraciones atinentes al planteamiento del problema, objetivo de la investigación, importancia y limitaciones de estudio, metodología y definición de términos.

El capítulo segundo explica el sustento constitucional y jurídico de las consultas fiscales. En él se hace una referencia somera en los antecedentes históricos generales y a la existencia de regímenes de derecho en los cuales podemos hallar alguna institución que pudiera constituir un índice preexistente de nuestra consulta fiscal.

En el capítulo tercero se desarrolla el régimen legal de las consultas fiscales. En él se dedica atención al concepto, naturaleza jurídica y finalidad de la consulta.

El capítulo cuarto está dedicado a analizar la complejidad existente cuando en el juicio de amparo se plantea la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda la respuesta a una consulta fiscal.

Con el último apartado finaliza esta investigación. Se ocupa de recoger, con carácter general y resumido, las conclusiones y los resultados más relevantes de entre los contenidos a lo largo de este trabajo.

Para complementar este estudio, se ofrece una relación de las fuentes bibliográficas y publicaciones consultadas.

Índice

	Página
AGRADECIMIENTOS	2
RESUMEN	3
CAPÍTULO I. INTRODUCCIÓN	
1.1 Planteamiento del problema	5
1.2 Objetivos de la investigación	6
1.3 Importancia y limitaciones de estudio	6
1.4 Metodología	7
1.5 Definición de términos.	7
CAPÍTULO II. MARCO GENERAL DE LAS CONSULTAS	
2.1 Fundamento constitucional.	10
2.2 Breve referencia histórica de las instituciones jurídicas extranjeras similares al derecho de petición	14
2.3 Antecedentes históricos mexicanos	20
CAPÍTULO III. RÉGIMEN LEGAL DE LAS CONSULTAS	
3.1 Concepto de consulta	25
3.2 Naturaleza jurídica de la consulta	26
3.3 Requisitos de forma y contenido	27
3.4 Plazo para formular las consultas	33
3.5 Legitimación para presentar consultas	33
3.6 Autoridades que deben resolver las consultas	36
3.7 Tipos de consultas	39
3.8 La consulta sobre el conflicto entre dos o más fracciones arancelarias.	40
3.9 La consulta de la clasificación arancelaria desconocida.	41
3.10 La consulta sobre el método de valoración en aduana de las operaciones de importación.	45
3.11 La consulta sobre metodología para precios en operaciones con partes relacionadas	46
3.12 Resoluciones en materia de consultas.	50
3.13 Vigencia de las resoluciones.	54

CAPÍTULO IV. LA CONSULTA Y LA IMPUGNACIÓN DE LEYES INCONSTITUCIONALES

4.1	Modificaciones al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigentes a partir de 2005.	56
4.2.	La consulta y el juicio de amparo	61
4.3.	La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.	64

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES.	66
--	----

FUENTES CONSULTADAS.	68
-----------------------------------	----

I. INTRODUCCIÓN

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Para la mayoría de los contribuyentes, nuestro sistema fiscal mexicano es sumamente complejo, dado el gran número de leyes fiscales existentes por una parte y, por otra, el complejo sistema administrativo fiscal que nos rige. Ante esta situación, lógico resulta suponer que muchas de las leyes tributarias que nos rigen puedan presentar diversas interpretaciones o que las autoridades apliquen diversos criterios de interpretación sobre dichas normas, que las ha convertido en verdaderos laberintos en el cumplimiento de sus obligaciones.

Ante esta situación, se hace necesario y preferible, acudir ante las autoridades fiscales a realizar consultas sobre la interpretación o aplicabilidad de una determinada norma fiscal. De ahí que nos encontramos con un número importante de contribuyentes cuya situación fiscal depende más de la respuesta de la autoridad a las consultas planteadas.

A pesar de que la consulta fue creada para beneficiar a los particulares pues en caso de serle favorable, le otorga derechos; la práctica ha demostrado que su formulación suele representar complicaciones. Tal acontece, en efecto, porque la legislación sobre el particular es sumamente genérica, lo que hace de esa instancia administrativa un mecanismo jurídico utilizado por el contribuyente, en muchas ocasiones, en forma inadecuada.

Además, el legislador tampoco ha contribuido a despejar las dudas que suscita la formulación de una consulta, lo que se corrobora con la reforma hecha al artículo 34 del código fiscal de la federación, publicada el 5 de enero de 2004, al establecer que las autoridades fiscales no resolverán las efectuadas por los particulares cuando versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

1.2 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

El objetivo de la tesis, impone tratar la figura de la consulta fiscal desde un punto de vista legal doctrinario, analizando las consecuencias jurídicas que derivan de su formulación, en aras de otorgar un mayor conocimiento a los particulares sobre este importante tema.

Otro propósito que se persigue, es el de ofrecer una idea más clara de la problemática que surge al emprender el tratamiento de esta figura. En tal sentido, este trabajo pretende ser una aportación adicional que contribuya a despejar, en la medida de lo posible, las interrogantes existentes en esta materia.

Con el objeto de contribuir a ese adecuado tratamiento, esta tesis se apoya no solamente en el análisis de la consulta fiscal en función del ordenamiento jurídico a la que pertenece, sino también en los aportes del campo más propicio para su escudriñamiento, como es la práctica jurisdiccional en la cual convergen las más variadas experiencias emanadas de la actividad de los particulares.

Tal acontece, en efecto, con el ejercicio de la función jurisdiccional del Estado, pues la práctica ha demostrado que, ante una respuesta desfavorable a las consultas planteadas por los contribuyentes, ha sido la actividad jurisdiccional accionada a través de los diversos medios de defensa previstos en nuestra legislación, llámese juicio de nulidad o juicio de amparo, la que realmente ha fijado los criterios de interpretación, alcance y aplicación de leyes o reglamentos tributarios derivados de los planteamientos de los particulares.

1.3 IMPORTANCIA Y LIMITACIONES DE ESTUDIO

El sistema de consultas fiscales es una herramienta muy importante de comunicación entre la administración y el obligado. No se debe olvidar que los obligados tributarios antes de hacer un negocio o una transacción, precisan de una seguridad jurídica para conocer los costos exactos que puede implicar tal operación.

La importancia y trascendencia que ha tenido el surgimiento de la consulta fiscal, justifica la elaboración de esta investigación, la cual pretende servir de herramienta útil a quienes tengan la necesidad de realizar algún planteamiento

sobre la interpretación, alcance y aplicación de leyes tributarias. Para conseguir este objeto, el presente trabajo quedará limitado propiamente al análisis de las consecuencias jurídicas que suscita la formulación de una consulta.

Es pertinente subrayar que, como toda empresa humana, esta tesis no queda exenta de posibles errores en que se pudiera haber incurrido, sobre todo ante el afán de legislar que se ha desatado en la última época que hace que cualquier trabajo en materia tributaria quede rápidamente desactualizado.

1.4 METODOLOGÍA

Para lograr el objetivo de esta tesis, se ha considerado hacerlo a través del método de investigación sistemático jurídico. La utilidad del método indicado se justifica, dada la escasez de literatura jurídica sobre las consultas fiscales.

El método sistemático jurídico es un proceso que parte de la premisa de que el Derecho constituye un sistema, de manera que la institución debe ser comprendida teniendo en cuenta su funcionalidad dentro de él.

No obstante que para desarrollar este trabajo se eligió el método sistemático de exposición, los fines de esta obra hacen necesario expresar razones de coincidencia o discordancia con el material objeto de descripción y análisis, por lo que las apreciaciones vertidas al respecto deberán considerarse ajenas al método seleccionado.

1.5 DEFINICIÓN DE TÉRMINOS

A fin de que se facilite la comprensión en la lectura de esta tesis, se incluye la terminología más compleja que se utilizó al redactarla.

Acto reclamado. Cualquier hecho voluntario e intencional, negativo o positivo, desarrollado por un órgano del Estado, consistente en una decisión o en una ejecución o en ambas conjuntamente, que produzcan una afectación en situaciones jurídicas o fácticas dadas, y que se impongan imperativa, unilateral y coercitivamente, realizados fuera de la órbita constitucional de competencia de las autoridades federales o de las locales en sus respectivos casos, causando un agravio personal y directo, con violación o no de garantías individuales.

(Burgoa Orihuela Ignacio, 2004: 2005)

Acto consentido tácitamente. Aquel emitido o ejecutado por la autoridad del Estado en contra de un gobernado, quien no ha promovido el juicio de amparo dentro del término que para tal efecto señala la Ley de Amparo.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 1)

Acto de aplicación. Aquella acción que realiza una autoridad del Estado en contra de un gobernado, enlazando a una situación particular, específica y concreta; la previsión abstracta, genérica e hipotética establecida por el legislador.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 1)

Actos derivados de consentidos. Aquellos que son consecuencia legal, forzosa, directa y necesaria de otros anteriores que la ley reputa como consentidos o, en su caso, cuando el acto de que es consecuencia el segundo, lleva implícito o comprendido a este último.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2000: 2)

Afirmativa ficta. Decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios, que la ley presume que ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, cuando la autoridad no la contesta conforme a las disposiciones legales que rigen la materia.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 2)

Autoridad responsable. Persona u organismo que legalmente o de hecho dispone de la fuerza pública para imponer sus determinaciones y que afecta a través de un acto o una disposición legislativa la esfera jurídica de los gobernados.

(Diccionario Jurídico Mexicano, 1998: 286)

Autorización. Acto de esencia administrativo, por medio del cual el Estado determina que una persona puede proceder válidamente al ejercicio de un derecho de cualquier índole, que tiene conforme a la ley, por haberle acreditado que satisfizo los requisitos exigidos por la ley o en un reglamento.

(Gutiérrez y González Ernesto, 1993: 749)

Clasificación arancelaria. Ubicación de la mercancía en alguna fracción prevista en la tarifa del impuesto general de importación o de exportación.

(Carrasco Iriarte Hugo, 2002:37)

Consulta fiscal. Es la petición formulada por el particular a la autoridad fiscal, para que le dé respuesta sobre una problemática determinada.

(Diccionario de Términos Fiscales, 2004: 2)

Efectos *erga omnes*. Son lo que se producen en forma general en caso de que se declare la inconstitucionalidad de una ley o de un acto de autoridad, no referibles a una persona en particular, sino para cualquier persona que se encuentre en la hipótesis.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 7)

Garantía individual. Es un derecho subjetivo público consagrado en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos a favor de los gobernados, que surge de una relación jurídica entre el gobernado, por un lado, y el Estado y sus autoridades por el otro, de donde nace la facultad para el primero de exigir del segundo el respeto a los derechos fundamentales del hombre, tales como la vida, la libertad, la propiedad y la seguridad jurídica.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 7)

Ley autoaplicativa. Es aquella cuyas consecuencias son inmediatas, es decir, cuando por su sola entrada en vigor cause un perjuicio real o de ejecución para los gobernados, sin necesidad de actos de autoridad de aplicación posteriores, lo que implica que los preceptos de la ley adquieran el carácter de obligatorios cuando el gobernado se encuentre en la hipótesis prevista por la norma, sin exigir la propia ley que para que el particular se encuentre obligado a hacer o dejar de hacer algo, sea necesario algún acto ulterior de autoridad.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 7)

Ley heteroaplicativa. Aquella que para causar perjuicios al particular gobernado requiere un acto posterior de autoridad o que la realización de dicho acto se efectúe por medio de un particular que actúe por mandato expreso de la ley (el particular actúa como auxiliar de la administración de justicia, sin que pueda estimársele como autoridad); por consiguiente, no causa perjuicios al gobernado por su sola entrada en vigor, sino que es forzoso que para su cumplimiento existe un acto posterior de autoridad.

(Diccionarios Jurídicos Temáticos, 2003: 7)

Negativa ficta. Sentido negativo de la respuesta que la ley presume que ha recaído a una solicitud, petición o instancia formulada por escrito, por persona autorizada, cuando la autoridad no la contesta ni resuelve en un determinado período. En materia fiscal son tres meses

(Carrasco Iriarte Hugo, 2002:111)

Partes relacionadas. Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra, o cuando una persona o grupo de

personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

(Feregrino Paredes Baltazar, 2003:175)

Precios de transferencia. Todos aquellos lineamientos que van orientados a evitar, que por actos de naturaleza comercial o contractual provoquen efectos fiscales nocivos en el país donde se generan las utilidades o pérdidas en un actividad empresarial o de servicios.

(Bettinger Barrios Herbert, 1996:27)

Resoluciones fiscales. Actos de autoridad que definen o dan certeza a una situación legal, que deben cumplir con los requisitos señalados por las leyes respectivas, a saber:

- Constar por escrito
- Señalar la autoridad que la emite
- Estar fundado y motivado
- Expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
- Ostentar la firma autógrafa del funcionario competente
- El nombre de la persona o personas a las que vaya dirigido

(Carrasco Iriarte Hugo, 2002:142)

Valor en aduana. Es la determinación del valor normal de las mercancías, que sirve como base gravable para la aplicación de la cuota *ad valorem* del arancel de importación.

(Diccionario Jurídico Mexicano, 1998: 3218)

CAPÍTULO II. MARCO GENERAL SOBRE LAS CONSULTAS

2.1. FUNDAMENTO CONSTITUCIONAL.

Es inconcuso, que la figura de la consulta fiscal tiene su antecedente inmediato y directo en la garantía específica de libertad. Siendo ésta una potestad compleja que presenta múltiples aspectos de aplicación y desarrollo, su reconocimiento e implantación por el orden jurídico constitucional se llevaron a cabo en relación a cada facultad libertaria específica que se conoce con el nombre de derecho de petición.

Este es el método que se adopta por nuestra Constitución, la cual no consagra una garantía genérica de libertad, como lo hacía la Declaración Francesa de 1789, sino que consigna varias libertades específicas a título de derechos subjetivos públicos, entre las cuales se encuentra, la consagrada en el artículo 8o., constitucional en los siguientes términos:

“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 la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario”

La consagración del derecho de petición en nuestra Carta Magna, instituida como garantía individual, se deriva como un derecho subjetivo público consistente en la facultad de la persona de ocurrir a cualquier autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole. Así, el estado y sus autoridades tienen como obligación, un deber de carácter o cumplimiento positivos de hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve. Evidente resulta que el acuerdo que dicte la autoridad respecto de la petición que se le formula, no necesariamente debe ser favorable a los intereses del solicitante, la garantía individual en trato asegura la contestación por parte de la autoridad en cumplimiento de la ley de la materia, mas no el sentido de ella.

De ahí, que toda persona tiene la facultad de ocurrir ante una autoridad, formulando una solicitud o instancia escritas de cualquier índole, la cual adopta, específicamente, el carácter de simple petición administrativa, acción, recurso, etc. El Estado y sus autoridades (funcionarios y empleados), a virtud de la relación jurídica consignada en el artículo 8 constitucional, tienen como obligación la ejecución o cumplimiento positivos de un hacer, consistente en dictar un acuerdo escrito a la solicitud que el gobernado les eleve. Dicho acuerdo no es sino el parecer que emite el órgano estatal sobre la petición formulada, sin que, se reitera, ello implique que necesariamente deba resolver de conformidad con los términos de la solicitud, circunstancia que ha sido corroborada por la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Sobre el particular, resulta claro que la petición no forzosamente tiene que resolverse conforme a lo solicitado por el peticionario, pues en un régimen de derecho como el nuestro, la autoridad tendrá que emitir una resolución o acuerdo de conformidad con las disposiciones legales aplicables. Ahora bien, si la resolución respectiva no se encuentra ajustada a derecho, el particular tendrá a su alcance los medios de defensa expeditos para combatirla, sin que dicha resolución pueda considerarse en sí violatoria del artículo 8º constitucional, el éste únicamente obliga a la autoridad a emitir una resolución o acuerdo respecto a las peticiones que le sean presentadas por los gobernados.

Así, puede decirse que se satisface la garantía constitucional consagrada en el artículo 8o de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos “en el momento en que se atiende la petición de una persona, dándosele una contestación en el sentido que se considere es la procedente, pero no tiene por qué ser precisamente favorable, ya que frente a una negativa que se estima ilegal de parte de las autoridades, cabe la inconformidad del peticionario, pero con fundamento en otras disposiciones –constitucionales u ordinarias- que pudo violar la autoridad al contestar, pero reafirmando y no violando la garantía del artículo 8o constitucional.

Por otro lado, el artículo constitucional que nos ocupa impone a la autoridad la obligación de darle a conocer al peticionario la resolución respectiva “en breve término”. Esta expresión constituye la principal innovación en el texto de la Constitución de 1917 respecto a la de 1857.

La idea de breve término que emplea el artículo 8o., constitucional, no ha sido delimitado cronológicamente. Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha estimado, en su jurisprudencia, que dicha disposición se infringe si transcurren cuatro meses desde que la autoridad haya recibido la petición escrita del gobernado, sin que se hubiese contestado. Ahora bien, ese lapso no debe entenderse como invariable, es decir, aplicado en todo caso, pues la Suprema Corte ha considerado que “breve término” a que el mencionado precepto constitucional alude, deber ser “aquel en que racionalmente pueda conocer una petición y acordarse”.

Respecto a este punto, diversos autores consideran que fue acertado que el Constituyente de 1917 no estableciera término fijo alguno, bajo la consideración de que no es posible demarcar apriorísticamente, con carácter inmutable y absoluto, el tiempo dentro del cual las autoridades deben dar respuesta a las diversas peticiones que les eleven los particulares; otros, en cambio, sostiene que el texto de dicho artículo es francamente impreciso quedando por ende sujeto a interpretaciones subjetivas por parte de los jueces que conocen de este tipo de asuntos.

Asimismo, otros estudiosos de la materia han interpretado erróneamente la siguiente tesis de jurisprudencia de nuestra Corte Suprema de Justicia considerando que en ella se ha sostenido que el término dentro del cual las autoridades deben dar respuesta a las peticiones de los particulares, es invariablemente el de cuatro meses.

“PETICIÓN, DERECHO DE.- Atento a lo dispuesto por el artículo 8º, de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presentó un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional.”

Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación, Tercera Parte, Segunda Sala, pág. 226.

De la lectura a la tesis anterior se infiere que la Corte resolvió que si han pasado más de cuatro meses de la presentación de un escrito, sin que haya recaído ningún acuerdo a la petición, se viola la garantía prevista en el artículo 8° constitucional; pero es claro, que de ninguna manera se dispone por nuestro Supremo Tribunal que el término que tienen las autoridades para resolver las solicitudes de los particulares es en todos los casos ese de cuatro meses.

Siguiendo en este orden de ideas, el Poder Judicial de la Federación en diversas tesis ha delineado el criterio de que las autoridades no pueden excusarse en el cúmulo de trabajo para dejar de resolver las instancias formuladas por los particulares, pues ante tal situación, la administración pública debe dar solución a la falta de personal suficiente, ello con el objeto de cumplir debidamente con sus funciones.

Por lo que respecta al derecho de petición en materia política, el mismo artículo 8o. de nuestra Carta Magna lo limita a los ciudadanos de la República, o sea a las personas que conforme a los artículo 34 y 35 de la Ley Fundamental tiene tal carácter. En vista de esta limitación constitucional, todo extranjero o mexicano no ciudadano que eleve a cualquier autoridad una solicitud de índole política, debe ser desatendido, sin esperar que a su instancia recaiga un acuerdo escrito en los términos del segundo párrafo del artículo 8o., constitucional.

En cuanto a la materia tributaria, el derecho de petición encuentra una de las formas de su ejercicio en la consulta, la cual como cualquier petición debe plantarse por escrito, de manera pacífica y respetuosa. Al referirse nuestra Carta Magna a la obligación de que se le formule en forma pacífica y respetuosa, se refiere a que el consultante se abstenga de denostar o injuriar a la autoridad hacendaria, así como, evite el realizar actos que inciten al ejercicio de la violencia en contra de la autoridad. Complementariamente, es importante destacar que constituye obligación paralela de la autoridad al dictar un proveído que recaiga a la solicitud que se le plantea, el hacerlo del conocimiento, en breve término, del peticionario.

Como sumario de lo expuesto, conforme al texto del artículo 8° de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los funcionarios y empleados públicos deben respetar el derecho de petición siempre que:

- a). La petición se formule por escrito. Sin embargo, se considera que si se presenta un particular a hacer una petición verbal ante la autoridad, y de la diligencia correspondiente se levanta un acta, dicha autoridad tendrá la obligación de dar la respuesta respectiva al peticionario en los términos de ley.

b). La petición sea pacífica y respetuosa. Esto es, que la petición respectiva no debe contener ofensas o injurias contra la autoridad, ni amenazas para el caso de que no sea resuelta a favor del particular.

c). En materia política sea ejercido por los ciudadanos de la República. Es decir, en la materia antes referida sólo pueden ejercer el derecho de petición los varones y mujeres que además de tener la calidad de mexicanos, sea por nacimiento o por naturalización, tengan cumplidos 18 años de edad y tengan un modo honesto de vivir, requisitos que establece el artículo 34 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos para ser considerado ciudadano de la República.

d). Cuando la petición no reúne los requisitos mencionados, el propio artículo en estudio impone la obligación a la autoridad a la que se dirigió la petición, de emitir un acuerdo escrito sobre tal instancia. Esto es, el Estado y sus autoridades tienen como obligación ya no un deber de carácter negativo o de abstención como sucede en el caso de otras garantías individuales, sino la ejecución o cumplimiento de “un hacer”, consistente en dictar un acuerdo escrito a la petición que el gobernado les eleva.

Es importante comentar que parte de la doctrina se pronuncia a favor de que el derecho de petición en materia política debió concederse genéricamente a los mexicanos, aun cuando no reunieran los requisitos para ser ciudadanos, principalmente el de la edad, lo cual es muy debatible.

2.2 BREVE REFERENCIA HISTÓRICA DE LAS INSTITUCIONES EXTRANJERAS SIMILARES AL DERECHO DE PETICIÓN.

Bien es verdad, que hasta antes de la Revolución Francesa, y salvo excepciones como las concernientes a los regímenes jurídicos inglés y español, en los que la actividad gubernamental debía respetar jurídicamente cierta esfera de acción del gobernado, sólo el hombre perteneciente a las clases sociales privilegiadas, gozaba de una libertad civil o privada frente a sus semejantes y en las relaciones con éstos careciendo, sin embargo, de libertad pública o a título de garantía individual, es decir, frente a los gobernantes.

Es entonces cuando la libertad humana se concibe como el contenido de un derecho subjetivo público, cuyo titular es el gobernado, con la obligación estatal correlativa impuesta al Estado y a sus autoridades. En otras palabras, cuando el Estado decidió respetar una esfera libertaria a favor del individuo, ésta dejó de tener una mera existencia deontológica, pues ese factor se tradujo en el contenido de una relación jurídica entre la entidad política y sus autoridades, por un lado, y los gobernantes, por el otro. Esta relación de derecho se convierte en

una garantía individual, engendrando un derecho subjetivo público para su titular, consistente en su respeto u observancia, así como una obligación estatal y autoritaria concomitante.

Tal sucede, verbigracia, con los siguientes regímenes europeos y americanos a que brevemente nos referiremos:

Inglaterra.

En este país europeo, la consagración y protección jurídicas del derecho de petición quedó plasmado por primera vez en el artículo 5° de la “Bill of Rights” el cual dispone:

“Artículo 5o. Los Lores espirituales y temporales, hoy reunidos en virtud de sus cartas y elecciones, que constituyen en conjunto la representación plena y libre de la nación y considerando seriamente los mejores medios declaran ante todo para asegurar sus antiguos derechos y libertades:

...

Que es derecho de los súbditos elevar peticiones al Rey y que son ilegales todas las prisiones y procesamientos que se hagan en consecuencia de tales peticiones:

En este artículo de tan importante carta de derechos, quedó claramente plasmado el derecho de los súbditos para elevar peticiones al Rey, lo que en los países republicanos y democráticos se ha traducido en el derecho de los ciudadanos para presentar peticiones a las autoridades competentes. Asimismo, quedó proclamado en dicho documento histórico, la ilegalidad de sancionar a los súbditos por hacer uso de tal derecho fundamental del individuo.

Italia.

En Italia la proclamación y protección jurídica del derecho fundamental de petición quedó consagrado en los siguientes términos.

“Artículo 50. Todos los ciudadanos pueden dirigirse a las cámaras para pedir medidas legislativas o exponer necesidades comunes.”

No deja de ser sumamente interesante este artículo de la Constitución italiana, pues indudablemente constituye la participación ciudadana en el proceso de la creación de las leyes, a la cual se le permitirá, mediante el ejercicio del derecho de petición, exponer las necesidades comunes ante los órganos legislativos.

Cabe señalar que en el artículo 19 del Proyecto de la Constitución de 1857 se manejaba una idea similar, la cual no fue aprobada en definitiva.

España.

Para proteger el derecho de petición de las personas frente al poder público, la Constitución española consagra el derecho de petición, en el siguiente sentido:

“Artículo 35. Todo español podrá dirigir peticiones, individual o colectivamente, a los poderes públicos ya las autoridades. Este derecho no podrá ejercerse por ninguna clase de fuerza armada.”

Respecto a este artículo de la Constitución española, destaca el que expresamente se establezca que los particulares puedan dirigir peticiones tanto individuales como colectivas, idea esta última que no se encuentra prevista en forma expresa en nuestro artículo 8º constitucional, aunque su ejercicio no podrá impedirse, máxime si se relaciona este artículo con el 9º de nuestro máximo cuerpo legal.

Por lo que hace a los países americanos, algunas de sus Constituciones establecen el derecho de petición en forma muy genérica, sin que los textos respectivos ameriten comentarios, como es el caso de las Constituciones de Argentina, El Salvador, Nicaragua, Paraguay, Uruguay y Venezuela, cuyos artículos correspondientes de todas formas se pasan a transcribir:

Argentina.

“Artículo 14. Todos los habitantes de la Nación gozan de los siguientes derechos conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio, a saber: de petionar a las autoridades.”

Otras de las constituciones de los países americanos prevén expresamente el ejercicio del derecho de petición tanto en forma individual como colectiva, o bien, por motivos de interés particular o general. Tales son los casos de las Constituciones de Bolivia, Colombia, Costa Rica, Chile y Honduras:

Bolivia.

“Artículo 6º. Toda persona tiene los siguientes derechos fundamentales conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio:

...

e) De hacer peticiones individual o colectivamente.”

Colombia.

“Artículo 45. Toda persona tiene derecho de presentar peticiones respetuosas a las autoridades, ya sea por motivos de interés general, ya de interés particular, y el de obtener pronta resolución.”

Costa Rica.

“Artículo 27. Se garantiza la libertad de petición, en forma individual o colectiva, ante cualquier funcionario público o entidad oficial, y el derecho de obtener pronta resolución.”

Cuba.

“Artículo 36.- Toda persona tiene derecho a dirigir peticiones a las autoridades y a que le sean atendidas y resueltas en un término no mayor de cuarenta y cinco días, comunicándose lo resuelto.

Transcurrido el plazo de la Ley, o en su defecto, el indicado anteriormente, el interesado podrá recurrir en la forma que la ley autorice, como si su petición hubiese sido denegada.”

Chile.

“Artículo 10. La constitución asegura a todos los habitantes de la República: El derecho de presentar peticiones a la autoridad constituida sobre cualquier asunto de interés público o privado, sin otra limitación que la de proceder en términos respetuosos y convenientes.”

Ecuador.

“Artículo 191. El Estado garantiza a los habitantes del Ecuador: La libertad de petición por escrito, individual o colectiva, ante cualquier autoridad o corporación con derecho de obtener la resolución correspondiente.”

“Artículo 192. Respecto de los ecuatorianos, se establecen las siguientes garantías especiales:

[...]

2a. El derecho de petición ante los mandatarios, de manera oral y colectiva, en desfiles u otras manifestaciones públicas, pacíficas y sin armas, previo permiso de la autoridad correspondiente.”

El Salvador.

“Artículo 162. Toda persona tiene derecho a dirigir sus peticiones por escrito, de manera decorosa, a las autoridades legalmente establecidas; a que se le resuelva y que se haga saber lo resuelto.”

Guatemala.

“Artículo 52.- Los habitantes de la República tienen el derecho a dirigir, individual o colectivamente, peticiones a la autoridad, la que está obligada a resolver de conformidad con la ley y sin demora, y a comunicar sus resoluciones a los interesados. En materia política, sólo podrán hacer uso de este derecho los nacionales guatemaltecos.

Las peticiones en materia política deben ser resueltas dentro de un término que no exceda de ocho días: Si la autoridad no resuelve en ese plazo se tendrá por denegada la petición y el interesado podrá interponer los recursos de ley. La fuerza armada no puede deliberar ni ejercer los derechos de petición.”

El artículo 52 de la Constitución de Guatemala obliga a las autoridades a resolver las peticiones utilizando la expresión “sin demora”, que quiere decir justamente sin pérdida de tiempo por parte de la autoridad, idea que similarmente se manejó en el debate de nuestro artículo 8° constitucional, y que indudablemente resulta más imperativa que la de “en breve término”.

El mismo precepto legal limita el derecho de petición en materia política a nacionales guatemaltecos, disponiéndose que las peticiones en dicha materia deben ser resueltas en un término que no exceda de ocho días.

Así también, con similitud al artículo 60 de la Constitución de Perú, se prohíbe el ejercicio del derecho de petición por parte de las fuerzas armadas.

Haití.

“Artículo 33.- El derecho de petición se ejerce personalmente por uno o más individuos, jamás a nombre de un cuerpo.

Toda petición dirigida al Cuerpo Legislativo debe dar lugar al procedimiento reglamentario que permite instituir sobre su objeto.”

En relación al artículo 33 de la Constitución haitiana, es de importancia destacar que el derecho de petición nunca puede ejercerse a nombre de una

corporación. Asimismo, dicho ordinal prevé expresamente el ejercicio de tal derecho ante el Cuerpo Legislativo, lo queda una absoluta participación a la ciudadanía en el proceso de formación de las leyes.

Honduras.

“Artículo 90. Toda persona o asociación de personas tiene el derecho de presentar peticiones a las autoridades, ya sea por motivos de interés particular o general, y el de obtener pronta respuesta.”

Nicaragua.

“Artículo 117. Toda persona tiene derecho a dirigir por escrito peticiones o reclamaciones a los Poderes Públicos y a las autoridades. Éstos están obligados a resolver las peticiones o reclamaciones y comunicar lo resuelto.”

Panamá.

“Artículo 42.- Toda persona tiene derecho de presentar peticiones y quejas respetuosas a sus funcionarios por motivos de interés social o particular, y el de obtener pronta resolución.

El funcionario ante quien se presente una petición, consulta o queja deberá resolver dentro del término de treinta días.

La Ley señalará las sanciones que correspondan a la violación de este precepto.”

Cabe destacar que en este artículo de la Constitución panameña que la violación a este derecho dará lugar a sanciones, las cuales quedarán tipificadas en la legislación secundaria, prevención que también es acertada y que no contempla nuestro texto constitucional.

Paraguay.

“Artículo 19. Todos los habitantes de la República gozan de los siguientes derechos, conforme a las leyes que reglamentan su ejercicio: De peticionar a las autoridades.”

Perú.

“Artículo 60.- El derecho de petición puede ejercerse individual o colectivamente. No puede ejercerlo la fuerza armada.”

Respecto al artículo 60 de la Constitución de Perú, llama la atención el hecho de que en ningún caso pueda ejercer el derecho de petición la fuerza armada.

Uruguay.

“Artículo 30. Todo habitante tiene derecho a petición para ante todas y cualesquiera autoridades de la República.”

Venezuela.

“Artículo 67. Todos tienen el derecho de representar o dirigir peticiones ante cualquier entidad o funcionario público, sobre los asuntos que sean de la competencia de éstos, y a obtener oportuna respuesta.”

La tarea de descubrir en el decurso de la historia alguna institución que pudiera constituir un índice preexistente de nuestro derecho de petición, sólo ha comprendido una somera inquisición de las instituciones extranjeras que pudieran ofrecer similitud con el antecedente directo e inmediato del derecho a formular una consulta en materia fiscal, esto es, el derecho de petición.

No ha estado en nuestro ánimo emprender un estudio comparativo entre el derecho de petición y las instituciones extranjeras que se han implantado en forma similar en otros países, ya que este tema, además de exigir un tratamiento prolijo, excedería del contenido del presente trabajo, por incidir en el campo de la investigación del derecho comparado.

2.3 ANTECEDENTES HISTÓRICOS MEXICANOS

Epoca Pre-hispánica

No es dable descubrir en la época precolombina y en los pueblos que habitaron el territorio que comprende actualmente la República Mexicana ninguna institución, consuetudinaria o de derecho escrito, que acuse un antecedente del derecho de petición que, como garantía individual, se consagra, con diversas modalidades, en casi todas las Constituciones que nos rigieron a partir de la consumación de la independencia. En efecto, los regímenes sociales en que estaban estructurado los principales pueblos prehispánicos se vaciaron en formas primitivas y rudimentarias, y conforme a las cuales la autoridad suprema, con facultades omnímodas, era el rey o emperador, nombre que, por una especie de proyección conceptual política, se ha estilado adscribir a los jefes máximos de tales pueblos.

El derecho público, entendiendo por tal el conjunto de normas que organizan a un Estado y que definen y regulan las relaciones entre las diversas autoridades estatales y entre éstas y los gobernados, en los regímenes precoloniales se traducían en un cúmulo de reglas consuetudinarias que establecían la manera de designar al jefe supremo que, atendiendo sobre todo a factores religiosos, consideraba al soberano investido de un poder ilimitado. Bien es cierto que en algunos pueblos existían consejos de ancianos y sacerdotes que aconsejaban al jefe supremo en las cuestiones trascendentales para la vida pública; pero también es verdad que éste no estaba constreñido u obligado coactivamente a acatar las opiniones en que dicha función consultiva se manifestaba.

Las circunstancias anteriores nos inducen a creer que en los regímenes políticos y sociales primitivos el gobernado no era titular de ningún derecho frente al gobernante, resultando aventurado tratar de descubrir en ellos algún precedente de nuestras actuales garantías individuales. Esta afirmación, desde luego, no implica que en los pueblos que vivieron en el territorio nacional antes de la conquista no haya habido ningún derecho consuetudinario, pues, por el contrario, existía en ellos un conjunto de prácticas que regulaban las relaciones propiamente civiles entre los miembros de la comunidad y fijaban cierta personalidad para hechos considerados como delictuosos, quedando la observancia de tales prácticas, en el terreno contencioso, al criterio o arbitrio del jefe supremo, a quien en la administración de justicia ayudaban diversos funcionarios.

Tomando en consideración esta situación, resulta aventurado tratar de descubrir en el régimen social mexicano prehispánico un precedente de nuestro derecho de petición.

Régimen Colonial

En la Nueva España el derecho colonial se integró con el derecho español, propiamente dicho en sus formas legal y consuetudinaria, y por las costumbres indígenas, principalmente. Al consumarse la conquista de México y al iniciarse la colonización de las tierras recién dominadas, la penetración jurídica española se encontró con un conjunto de hechos y prácticas sociales autóctonas, las cuales, lejos de desaparecer y quedar eliminadas por el derecho ibérico, fueron consolidadas por diversas disposiciones reales y posteriormente por la Recopilación de Leyes de Indias de 1681, cuyo artículo cuarto autorizaba su validez en todo aquello que no fuesen incompatibles con los principios morales y religiosos que informaban al derecho español. Así, pues, en la Nueva España estuvo vigente en primer término la legislación dictada exclusivamente para las colonias de América, dentro de la que ocupan un lugar prominente las célebres *Leyes de Indias*, verdadera síntesis del derecho hispánico y las costumbres jurídicas aborígenes. Por otra parte, las *Leyes de Castilla* tenían también aplicación en la Nueva España con el carácter supletorio, pues la Recopilación de 1681 dispuso que “en todo lo que no estuviese ordenado en particular para las Indias, se aplicarán las Leyes de Castilla”.

Es en las Leyes de Indias donde podemos encontrar la fuente primordial del derecho neo-español, pues en ellas están recopiladas las disposiciones reales que bajo distintas formas rigieron múltiples aspectos de la vida colonial hasta 1681. Siguiendo la usanza de la generalidad de los ordenamientos españoles, a dichas Leyes, se las debe reputar como un cuerpo legal regulador de variadas materias jurídicas, tanto de derecho público como de derecho privado.

Tales son, pues, los datos que nos proporciona el derecho español acerca de la garantía individual de libertad que nos ocupa, el derecho de petición.

México Independiente

El Derecho del México independiente, rompe con la tradición jurídica española, influido por las doctrinas derivadas de la revolución francesa e inspirado por el sistema estadounidense. Habiendo roto la continuidad jurídica tradicional del régimen colonial, se encontraron sólo con modelos y antecedentes extranjeros para estructurar al Estado recién nacido a la vida independiente.

La gran trascendencia que tuvo la Declaración francesa de los derechos del hombre y del ciudadano en el mundo civilizado, no pudo dejar de repercutir notablemente en el México recién emancipado. Fue por eso que la principal preocupación reinante, anexa a la de organizar políticamente a Estado, consistió en otorgar o consagrar las garantías individuales.

Así, el México independiente no se conformó con la condición jurídica que guardaban los derechos del hombre en el régimen colonial, sino que quiso, siguiendo el modelo francés, plasmarlos en un cuerpo legal, al que se consideró como la ley suprema del país, inspirándose posteriormente, en el sistema inglés y en el estadounidense.

Constitución de Apatzingán

El primer documento político constitucional que descubrimos en el decurso de la historia del México independiente, fue el que se formuló con el título de "*Decreto Constitucional para la Libertad de la América Mexicana*" de octubre de 1814, que también se conoce con el nombre de Constitución de Apatzingán", por ser éste el lugar donde se expidió.

La Constitución de Apatzingán, que no estuvo en vigor, pero que es el mejor índice de demostración del pensamiento jurídico de los insurgentes que colaboraron en su redacción, principalmente *Morelos*, contiene un capítulo especial dedicado a las garantías individuales. En el artículo 37 textualmente se disponía que "A ningún ciudadano debe coartarse la libertad de reclamar sus derechos ante los funcionarios de la autoridad pública". Esto es, si bien el derecho de petición no estaba enunciado como tal en el artículo 37 del referido Decreto

Constitucional, la inclusión de este derecho puede inferirse de la garantía de “libertad para reclamar derechos ante los funcionarios de la autoridad pública”, la cual, debe destacarse, estaba constreñida a los ciudadanos del país.

Actas de Reformas de 1847

Aunque no se encuentra constitucionalmente consagrado el derecho de petición en los documentos jurídicos políticos posteriores y hasta antes del *Acta de Reformas de 1847*, en la realidad jamás se impidió que los gobernados elevaran solicitudes a los órganos de gobierno. En la mencionada acta se declaró que “es derecho de los ciudadanos votar en las elecciones populares, ejercer el de petición, reunirse para discutir los negocios públicos y pertenecer a la Guardia Nacional, todo conforme a las leyes”, declaración que reconoce como antecedente directo e inmediato el “Voto” que en ese sentido formuló Mariano Otero, a quien se le reputa como el autor principal de tan importante documento constitucional.

Es de comentarse que este derecho volvió a quedar limitado a los ciudadanos de la nación, sin que en el texto constitucional se establecieran los requisitos para su procedibilidad los cuales quedarían contenidos, según el propio precepto, en las leyes secundarias.

Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana

Otro antecedente del derecho de petición consagrado en el artículo 8° constitucional lo encontramos en el artículo 23 del Estatuto Orgánico Provisional de la República Mexicana, dado en el Palacio Nacional de México el 15 de mayo de 1856, el cual disponía que “Son derechos de los ciudadanos: ejercer el de petición, reunirse para discutir los negocios públicos, y ser nombrados para los empleos o cargos públicos de cualquier clase, todo conforme a las leyes. Sólo los ciudadanos tienen facultad de votar en las elecciones populares”.

Constitución Federal de 1857

La *Constitución de 1857*, emanada del *Plan de Ayutla*, que fue la bandera política de partido liberal en la Guerras de Reforma, implanta el liberalismo e individualismo puros, como regímenes de relaciones entre el Estado y el individuo. Puede afirmarse, que dicha Constitución fue el reflejo auténtico de las doctrinas imperantes en la época de su promulgación, principalmente en Francia, para las que el individuo y sus derechos eran la primordial, si no el único, objeto de las instituciones sociales, que siempre debían respetarlos como elementos superestatales.

Así, en el artículo 8° de la Constitución de 1857 (19 del Proyecto de Constitución Política de la República Mexicana, fechado en la Ciudad de México el

16 de junio de 1856, establecía que: “Es inviolable el derecho de petición ejercido por escrito de manera pacífica y respetuosa; pero en materia políticas sólo pueden ejercerlo los ciudadanos de la República. En toda petición debe recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se le haya dirigido. Las que se eleven al Congreso Federal serán tomadas en consideración según prevenga el reglamento de debates; pero cualquier diputado puede hacer conocer el objeto de ellas, y si fueren de la competencia del Congreso, pedir que se pasen a una comisión o que se discutan desde luego. En todo caso se hará conocer el resultado al peticionario”.

Indiscutiblemente el artículo 19 del Proyecto de Constitución referido presentaba marcados avances y puntos muy importantes a discutir respecto al ejercicio del derecho de petición, los cuales pueden resumirse de la siguiente manera:

- a) Debía ejercerse por escrito, de manera pacífica y respetuosa.
- b) Podría ejercerlo cualquier persona y sólo quedaba limitado a los ciudadanos de la República en materia política.
- c) A toda petición, debería recaer un acuerdo, también escrito, de la autoridad a la cual se le hubiera dirigido.
- d) Establecía la posibilidad de elevar peticiones al Congreso Federal, las cuales deberían ser tomadas en consideración según lo previniera el reglamento de debates, y en todo caso se haría del conocimiento del peticionario el resultado de su instancia.

Esta última parte del artículo 19 del Proyecto en estudio no fue aprobada

Estatuto Provisional del Imperio Mexicano.

Como un siguiente antecedente del artículo 80., constitucional se puede mencionar al artículo 80., del Estatuto Provisional del Imperio Mexicano, dado en el Palacio de Chapultepec el 10 de abril de 1865, que preceptuaba “Todo mexicano tiene derecho para obtener audiencia del Emperador y para presentarle sus peticiones y quejas. Al efecto ocurrirá a su Gabinete en la forma dispuesta por el reglamento respectivo”.

Proyecto de Constitución de 1916.

El derecho de petición fue corroborado expresamente en el “Mensaje y Proyecto de Constitución” de Venustiano Carranza, datados en la Ciudad de Querétaro el 10. de diciembre de 1916, en cuyo artículo 80. se establecía lo siguiente:

“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 le haya dirigido, la que tiene la obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.”

Como puede observarse, el texto del proyecto del artículo 8o., constitucional es prácticamente igual a como quedó aprobado.

CAPÍTULO III. RÉGIMEN LEGAL DE LAS CONSULTAS

3.1 CONCEPTO DE CONSULTA

Como lo indica Amaya Rivera, citado por Rigoberto Reyes Altamirano, etimológicamente el vocablo consulta deriva del latín *Cunsultare*, *frecuentativo de consulo* y que significó reunir, convocar y utilizado como *Senatus consultus*, es decir, consultar al senado.

En el terreno de estricto sentido gramatical, el Diccionario de la Lengua Española conceptúa el término “consulta” con diversos significados. Así, en su segunda acepción se dice que es: 2.- Parecer o dictamen que por escrito o de palabra se pide o se da cerca de algo.

Por otra lado, adoptando un método meramente pragmático, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 34, instituye a la consulta fiscal describiéndola en los siguientes términos:

“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.

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.

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.

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.”

Atendiendo a que la formulación de un concepto se integra mediante la reunión de todos los elementos que lo componen en una proposición lógica. Tratándose de la consulta fiscal, su concepto debe comprender, por ende, todas las características que constituyen su esencia jurídica, que se refieren a las notas en que se traduce su género próximo y a las que implican su diferencia específica.

Así, podemos condensar el concepto de consulta fiscal como la petición formulada por el particular a la autoridad fiscal sobre situaciones reales y concretas, para que le dé una respuesta sobre la problemática planteada.

3.2 NATURALEZA JURÍDICA DE LAS CONSULTAS

El derecho fiscal sustantivo se caracteriza por su naturaleza compleja, dinámica y mutable. Estas características de las normas jurídicas tributarias llevan a los contribuyentes y a sus asesores jurídicos y contables a la necesidad de acudir ante las autoridades fiscales para realizar diversas solicitudes o consultas, a fin de que la autoridad se pronuncie sobre el sentido y alcance de la norma jurídica o sobre la aplicación de alguna disposición en concreto. Algunas de estas peticiones, por su carácter informal, no entrañan el ejercicio del derecho de petición desde el punto de vista jurídico, pues se realiza en forma verbal ante los funcionarios que atienden el módulo de orientación fiscal que corresponde el servicio de asistencia al contribuyente.

Sin embargo, otro género de consultas y peticiones sí constituye un auténtico ejercicio del derecho de petición, pues se realizan por escrito y que en el caso de la materia fiscal, deben cumplir tanto los requisitos del artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, así como lo preceptuado en los artículo 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación. Aunado a ello, en algunos casos, también deben observarse otros extremos señalados en el artículo 34 del código tributario federal, por ejemplo, las solicitudes de devolución o compensación, constituye uno de los ejemplos en los que se ejerce el derecho de petición consagrado en nuestra Carta Magna y reconocido en el Código Fiscal de la Federación. Todas estas instancias o peticiones deben ser resueltas por la autoridad fiscal de manera fundada y motivada.

La doctrina ha sostenido que las consultas no tienen un alcance general, sino que se aplica en principio al caso concreto. Ciertamente es, sin embargo, que los contribuyentes que se encuentren en supuestos parecidos podrán alegar el contenido de una consulta ante la autoridad fiscal. Asimismo destaca que las

consultas tributarias no deben sustituir en ningún caso la función de los tribunales en la interpretación de la norma.

Si consideramos que las consultas gozan de un carácter vinculante y pueden ser alegadas por terceros obligados tributarios de un modo general si éstos se hallan en las mismas circunstancias que quien planteó la consulta, se difuminan las diferencias con las circulares o instrucciones.

Aun cuando se ha criticado que la contestación a las consultas por ser individualizada, no es objeto de publicación general en todos los casos, habida cuenta el interés general en su contenido, el Código Fiscal de la Federación hace eco especial de tal crítica al establecer la obligación para el Servicio de Administración Tributaria de publicar mensualmente un extracto de aquellas consultas favorables a los contribuyentes y de mayor trascendencia, debiendo de guardar reserva respecto de las declaraciones y datos suministrados por los contribuyentes acorde con lo dispuesto en el artículo 69 del mismo ordenamiento legal.

3.3 REQUISITOS DE FORMA Y CONTENIDO

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación prevé la obligación de las autoridades fiscales de contestar las consultas que sobre situaciones reales y concretas les formulen los interesados. Estas consultas, conforme los términos "situaciones reales y concretas" empleados en el referido precepto legal, si bien implican que el cuestionamiento relativo debe relacionarse con una situación jurídica que conste en el marco legal, indefectiblemente deben estar vinculadas con un acto concreto presente que tenga relación directa con una situación concreta y actual del consultante.

En otras palabras, no se puede hacer consultas de un tercero ajeno o sobre cuestiones futuros o probables y que también tenga como finalidad definir hipótesis jurídicas abstractas o generales que no permitan determinar cuál es el interés jurídico del individuo que efectúa una consulta. De esta manera, sería contrario al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, pretender, verbigracia, que la autoridad respondiera cuál es el por ciento máximo de deducción autorizado de los activos fijos que contempla el artículo 40 de Ley del Impuesto sobre la Renta, sin que el contribuyente precise (real y concretamente) qué activo fijo adquirió. También sería improcedente efectuar una consulta sobre ingresos obtenidos por dividendos o utilidades distribuidas por sociedades residentes en el extranjero previstos en el artículo 167, fracción V, de la misma ley, si el consultante o peticionario es una persona moral.

Además, por disposición del segundo párrafo del artículo 34 del código tributario federal, cuando en una consulta fiscal lo que se plantea es la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, no se está frente a una situación real y concreta, por lo que las

autoridades no están obligadas a resolverán las consultas efectuadas en esos términos.

Si nos basamos en el contenido del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, el procedimiento para la realización y resolución de una consulta de materia fiscal parece sumamente sencillo. Bastaría presentar por escrito el caso real y concreto para que la autoridad, dentro del plazo que establecieran los reglamentos respectivos. Sin embargo, la realidad nos demuestra que el procedimiento para formular consultas y obtener la correspondiente resolución, es bastante más complicado de lo que parece en algunos casos, siendo que en otros sí resulta sumamente sencillo; todo lo anterior dependerá de la dificultad de la consulta.

Efectivamente, el Código Fiscal de la Federación no instituye un procedimiento en particular para formular consultas y para que las autoridades emitan su dictamen, pero se puede señalar el siguiente:

- a) La consulta deberá realizarse por escrito.
- b) El particular interesado deberá presentar la promoción ante la autoridad fiscal competente.
- c) Cuando la autoridad fiscal competente considere que no se cumplen los requisitos a que refieren los artículos 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, estará obligada a requerir al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido, so pena de que de no subsanarse la omisión en dicho plazo, la consulta se tendrá por no presentada, es decir, por desistida de su petición, acorde con lo establecido en ambas disposiciones.
- d) De no existir requerimiento o existiendo el promovente subsanó la omisión, la autoridad fiscal con fundamento en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación está obligada a resolver la consulta en un plazo de tres meses contados a partir de la fecha de la presentación de la consulta.
- e) Las resoluciones favorables generan derechos en la esfera jurídica del promovente. Sin embargo, ese derecho en algunos casos tiene una vigencia, ya que el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación establece que 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 efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiere solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio fiscal. Por lo tanto, al concluir el ejercicio por el que se emitió la resolución, los interesados podrán someter nuevamente a las autoridades las circunstancias reales y concretas a fin de que se dicte la resolución que proceda.

Requisitos a través de medios electrónicos

A partir de 1999 se adiciona el artículo 18-A del Código, estableciendo nuevos requisitos para el escrito libre en que se formulen consultas, se soliciten autorizaciones o un régimen fiscal determinado en los términos de los artículos 34, 34-A y 36-Bis de este Código, se deben cumplir con los requisitos siguientes:

a) La promoción debe presentarse mediante documento digital que contenga la firma electrónica avanzada.

b) El documento digital deberá tener por lo menos los requisitos siguientes:

- 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.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- La dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.
- Las escrituras o poderes notariales deberán presentarse en forma digitalizada, cuando se acompañe un documento digital
- Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 de este código.
- Indicar 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.
- Describir las actividades a las que se dedica el interesado.
- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción.
- Citar todos los hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten tales hechos o circunstancias.

- Describir las razones de negocio que motivan la operación planteada.
- Referir 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.
- 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.

c) La promoción o documento digital deberá enviarse por los medios electrónicos que autorice el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a las direcciones electrónicas que al efecto apruebe dicho órgano. En este sentido, la persona interesada deberá consultar previamente dichas reglas, a fin de precisar los medios que deben utilizarse para su envío, así como la dirección electrónica.

d) No existe la obligación de utilizar los medios electrónicos y en su lugar se deberán usar los medios impresos, cuando se encuadre en cualquiera de los siguientes supuestos:

- Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.
- Cuando el promovente que cuenta con un certificado de firma electrónica avanzada, acompañe documentos distintos a escrituras o poderes notariales, y éstos no sean digitalizados. En este sentido, si se pretende acompañar un documento impreso a la promoción, ésta automáticamente deberá considerarse en forma impresa.
- Cuando el Servicio de Administración Tributaria determine mediante reglas de carácter general que dicha promoción debe presentarse mediante documento impreso. En este sentido, antes de proceder al llenado del documento, deberá verificar si los términos de alguna regla, se le excluye de la obligación de realizar el trámite en forma electrónica.

En estos casos, la promoción deberá presentarse en documento impreso utilizando la forma oficial al efecto apruebe el Servicio de Administración Tributaria y si no existe dicha forma, debe realizarse un escrito libre que cumpla

con los requisitos precisados en el inciso b), con excepción de la dirección de correo electrónico, debiendo indicar por lo tanto el domicilio para oír y recibir notificaciones y, en su caso, el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

- Cuando la promoción no cumpla los requisitos a que se refiere el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán requerir al promovente a fin de que en un plazo de 10 días subsane esa omisión. En caso de no subsanar la omisión o cuando no se señale dirección de correo electrónico (tratándose sólo de documentos digitales), la promoción se tendrá por no presentada.

En el supuesto de que la autoridad fiscal al analizar una consulta ante ella planteada, determine que no reúne los requisitos que prevé el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación toda vez que el promovente no anexó los documentos con los que acredite que la consulta versa sobre una situación real y concreta; de conformidad con los artículos 18, penúltimo párrafo y 18-A, último párrafo, ambos del Código Tributario, se encuentra obligada a requerir al promovente a fin de que en un plazo de 10 días cumpla con el requisito omitido, y sólo en caso de no subsanarse la omisión en el referido plazo, la autoridad fiscal está en aptitud legal de tener por no presentada la consulta planteada,.

Régimen de transición

Con base en lo dispuesto en la fracción II del artículo segundo de las disposiciones transitorias del Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones del Código Fiscal de la Federación, en vigor a partir del 1o. de enero de 2004, lo dispuesto en el punto anterior (medios electrónicos) no entrará en vigor hasta que el Servicio de Administración Tributaria establezca las promociones que se deberán presentar por medios electrónicos y en documento impreso. Por lo tanto, mientras el Servicio de Administración Tributaria no publique una regla que haga esa precisión, los interesados deberán aplicar lo dispuesto en el artículo 18 del citado código, vigente hasta el 31 de diciembre de 2003.

Como puede observarse, se establece un régimen de transición a fin de mantener vigente lo dispuesto en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación hasta el 31 de diciembre de 2003, mientras el Servicio de Administración Tributaria no publique aquellas promociones que deben presentarse por medios electrónicos o impresos, de tal forma que una vez publicado, entrará en vigor la reforma que sufrió dicho artículo y que precisamos en el punto anterior.

A la fecha de terminación del presente trabajo, el Servicio de Administración Tributaria no ha publicado las promociones que deban presentarse a través de medios electrónicos o en forma impresa. Por lo tanto, se actualiza lo

dispuesto en la disposición transitoria, de tal suerte que la promoción deberá de cumplir con los requisitos formales a que hace referencia el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, en su texto vigente hasta el 31 de diciembre de 2003. En ese sentido, la consulta debe cumplir los requisitos siguientes:

- Debe referirse a una situación real y concreta del promovente (artículo 34 del Código Fiscal de la Federación);
- Debe constar por escrito (artículo 18, fracción I del Código Fiscal de la Federación);
- Deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos de que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital (artículo 18 del Código Fiscal de la Federación);
- Precisar el nombre, 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 corresponda en dicho registro (artículo 18, fracción II del Código Fiscal de la Federación);
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción (artículo 18, fracción III del Código Fiscal de la Federación);
- En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de los autorizados en los términos del artículo 19 del citado ordenamiento legal (artículo 18-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación);
- Señalar los números telefónicos, en su caso, del contribuyente y el de los autorizados en los términos del artículo 19 del propio código (artículo 18-A, fracción I del Código Fiscal de la Federación);
- Citar 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 (artículo 18-A, fracción II del Código Fiscal de la Federación);
- Describir las actividades a las que se dedica el interesado (artículo 18-A, fracción III del Código Fiscal de la Federación);

- Indicar el monto de la operación u operaciones objeto de la promoción (artículo 18-A, fracción IV del Código Fiscal de la Federación);
- Señalar 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 (artículo 18-A, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación), y
- Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de facultades de comprobación, señalando los períodos y contribuciones objeto de la revisión (artículo 18-A, fracción VIII del Código Fiscal de la Federación).

3.4 PLAZOS PARA FORMULAR CONSULTAS

Aun cuando el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, no instituye ningún plazo perentorio para que los contribuyentes puedan formular sus consultas ante las autoridades; sin embargo, no debe perderse de vista que las consultas resueltas favorablemente tienen una vigencia. Por lo tanto, el contribuyente o interesado deberá presentar antes del vencimiento de la vigencia de la resolución, una nueva consulta a fin de que la autoridad emita otra resolución.

3.5 LEGITIMACIÓN PARA PRESENTAR CONSULTAS

El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación prevé que los legitimados para interponer una consulta son los particulares o interesados considerados individualmente.

A este respecto, ¿qué se entiende por “individualmente” de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación? ¿Cuál es el alcance de ese adverbio, atendiendo al sentido y espíritu mismos de tal precepto legal?

El término “individualmente”, tomado en su connotación amplia y genérica, tiene dos significados fundamentales. Así, el Diccionario de la Lengua Española dice que “individualmente” significa: 1.- Con individualidad (cualidad particular de alguien o algo, por la cual se da a conocer o se señala singularmente); 2.- Uno por uno, individuo por individuo.

Bajo este aspecto, la connotación del vocablo “individualmente”, en atención a la primera acepción gramatical, constituye el sentido y alcance que utiliza el legislador en el párrafo primero del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación. Por consecuencia, la solicitud de consulta hecha a las autoridades debe hacerse de manera individual, entendiéndose por éste, de manera singular, es decir, individuo por individuo; lo cual no significa de modo alguno que la solicitud se haga en un escrito por cada interesado, sino que puede formularse en un solo escrito o solicitud firmado por cada uno de los solicitantes o interesados de manera singular, suscrito por todos y cada uno de los consultantes.

La segunda acepción del término “individualmente” debemos descartarla del artículo 34 del código tributario federal, por una razón inconcusa: sería un parallogismo afirmar que, una consulta no puede ser planteada en forma conjunta por dos o más particulares sobre una situación real y concreta.

Ciertamente, sería un contrasentido en que se incidiría si el significado del vocablo “individualmente” empleado en la disposición legal que se comenta, le imputásemos el alcance equivocado de que una consulta no puede ser planteada en forma conjunta por dos o más particulares sobre una situación real y concreta, pues la característica de individualidad o particularidad no se pierde por el sólo hecho de que los solicitantes lo hagan en un solo escrito, pero de manera individual, es decir, solicitada y firmada la petición de manera singular, en un solo escrito o solicitud.

En este sentido, el Tercer Tribunal Colegiado del Décimo Quinto Circuito, al examinar el sentido y alcance del término “individualmente”, que utiliza el legislador en el párrafo primero del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, al resolver el juicio de amparo directo número 181/2004, ha desmentido el alcance restringido o letrista que se le pretende dar al vocablo “individualmente”, esto es, de que la consulta es un acto personalísimo que debe hacerse en un escrito por cada interesado. Así, en la parte que nos interesa, expone lo que al tenor se reproduce:

“...QUINTO.- Son fundados los conceptos de violación hechos valer por la empresa quejosa y trabajadores quejosos, como se verá a continuación.

...

En esencia, ahora alegan los quejosos, que se violan en su perjuicio los artículos 8º, 14, 16 y 133, Constitucionales, y 38, fracción III; 18 y 18-A del Código Fiscal de la Federación, toda vez que, dicen la sentencia reclamada violenta su acceso al ejercicio del derecho de petición constitucional, pues el [...]

Ahora bien, para un mejor entendimiento del presente asunto es necesario esclarecer el concepto y alcance del término

“individualmente” que se encuentra inmerso en el párrafo primero, del artículo 34, del Código Fiscal de la Federación, a que aluden tanto la Sala responsable en la sentencia reclamada como los quejosos en sus conceptos de violación. En efecto, dicho precepto textualmente, reza:

“ARTICULO 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.

Por su parte, el Diccionario de la Lengua Española, al que acudió la Sala Fiscal en la sentencia que se reclama, dice que el término “individualmente” proviene de la palabra o expresión “individualidad” que significa “cualidad particular de alguien o algo”, por lo cual da a conocer o se señala singularmente, también significa uno por uno, individuo por individuo (fojas 49).

Asimismo, el Diccionario Para Juristas, de Juan Paloma De Miguel, que utilizaron los impetrantes en su escrito de demanda, ante la autoridad responsable, alude que el término “individualmente” es referente como: “con individualidad, individuo por individuo, uno a uno”, por su parte, como individual lo refiere a: “perteneciente o relativo al individuo”, mientras que por individualidad lo refiere como: “calidad particular de una persona o cosa”, por lo cual se señala o da a conocer singularmente (fojas 4).

En ese orden de ideas, debe colegirse, que la connotación del término “individualmente”, que utiliza el legislador en el transcrito primer párrafo, del artículo 34, del Código Fiscal de la Federación, el mismo debe entenderse que la solicitud de consulta hecha a las autoridades debe hacerse de manera individual, entendiéndose por éste, de manera singular, es decir, individuo por individuo; pero ello, no significa que deba entenderse que la solicitud se haga en un escrito por cada interesado, sino que puede hacerse en un sólo escrito o solicitud firmado por cada uno de los solicitantes, o interesados de manera singular, como sucedió en la especie, y como se advierte a fojas 11 del escrito de demanda firmado por todos y cada uno de los impetrantes; luego, adversamente a lo resuelto por la Sala Fiscal, estimar lo contrario, es dar una interpretación equívoca al término individualidad o individual, pues esta característica o particularidad no se pierde por el sólo hecho de que los solicitantes individuos lo hagan en un

solo escrito, pero de manera individual, es decir, solicitada y firmada la petición de manera individual y singular, en un solo escrito o solicitud, y al no haberlo estimado de esa manera la Sala responsable, es claro que infringió en perjuicio de los impetrantes la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 Constitucional.

En consecuencia, ante lo fundado de los conceptos de violación analizados, deberá otorgarse a los quejosos el amparo y protección de la Justicia Federal que solicitan, para que la Sala Fiscal deje insubsistente la sentencia reclamada y dicte una nueva, en la que siguiendo los lineamientos de esta sentencia obligue a la administración local jurídica del Servicio de Administración Tributaria de esta plaza, a resolver la consulta fiscal que le plantearon tanto la empresa HITACHI PRINTING SOLUTIONS, S.A. DE C.V., como los trabajadores por su propio derecho en el escrito recibido por la citada autoridad el dieciocho de diciembre de dos mil dos...”

Atendiendo, pues, al sentido y alcance que utiliza el legislador en el párrafo primero del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, una consulta que refiera a cuestiones que afecten la generalidad de los miembros o asociados de una persona moral, a guisa de ejemplo, colegios profesionales, cámaras oficiales, organizaciones patronales, sindicatos, asociaciones empresariales, etcétera, en un escrito por cada interesado o en un sólo escrito o solicitud firmado por cada uno de los solicitantes, o interesados de manera singular.

3.6 AUTORIDADES QUE DEBEN RESOLVER LAS CONSULTAS

Con fundamento en el Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria, se contemplan diversas unidades administrativas competentes para conocer y resolver las consultas en materia fiscal que presenten los contribuyentes. Al respecto, se precisas las siguientes:

a) Administración General de Grandes Contribuyentes, así como sus diversas unidades administrativas, con fundamento en los artículos 19, apartado A, fracciones XLVI y LIV y 20, apartado I, fracción II; apartado L, fracción II; apartado J, fracción II; apartado L, fracción II y apartado R, fracción II, del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Estos dispositivos jurídicos indican:

“ARTÍCULO 19.- Corresponde a la Administración General de Grandes Contribuyentes la competencia que se precisa en el apartado A de este artículo, cuando se trate de las entidades y sujetos comprendidos en el

apartado B de este mismo artículo.

A. Competencia:

XLVI.- Resolver las consultas o solicitudes de autorización o determinación del régimen fiscal que formulen los interesados en situaciones reales y concretas sobre metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas.

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

“ARTÍCULO 20.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General de Grandes Contribuyentes ejercer las facultades que a continuación se precisan:

I. Administraciones de Consultas y Autorizaciones Internacionales “1” y “2”:

II.- Las señaladas en el apartado A, fracciones XI, XIV, XXIII, XXV, XXXV, XLIV, LIII, **LIV**, LXIV, LXV, LXVI, LXVIII, LXIX y LXX del artículo anterior de este Reglamento.

Las facultades a que se refiere este apartado serán ejercidas cuando se trate de los sujetos señalados en el apartado B del artículo anterior, fracciones XIII, párrafo primero, XIV y XV de este Reglamento, así como de sus responsables solidarios.

J. Administración de Consultas y Autorizaciones Internacionales “3” y de Registro:

II.- Las señaladas en el apartado A, fracciones XI, XIV, XXIII, XXV, XXXV, XLIV, LIII, **LIV**, LVII, LXII y LXIV del artículo anterior de este Reglamento.

Las facultades a que se refiere este apartado serán ejercidas cuando se trate de los sujetos señalados en el apartado B, fracciones XIII, párrafo primero, XIV y XV del artículo anterior de este Reglamento, así como de sus responsables solidarios.

L. Administraciones de Consultas y Autorizaciones “1”, “2”, “3” y “4”:

II.- Las señaladas en el apartado A, fracciones XI, XIV, XXXV, XLIV, **LIV** y LXXXVIII del artículo anterior de este Reglamento.

Las facultades a que se refiere este apartado serán ejercidas cuando se trate de los sujetos señalados en el apartado B, fracciones I a XII del artículo anterior de este Reglamento, así como sus responsables solidarios.”

R. Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional:

II. Las señaladas en el apartado A, fracciones XI, XIV, XVI, XVIII, XX, XXI, XXIII, XXV, XXX, XXXI, XXXII, XXXXIII, XXXIV, XXXV, XXXVI, XXXVIII, XL, XLI, XLII, XLIII, XLIV, **XLVI**, XLVII, XLIX, L, LI, LXIV, LXVII, LXVIII, LXX, LXXI, LXXIV, LXXV, LXXVI, LXXIX, LXXX, LXXXIII, LXXV, LXXXVI y LXXXVII del artículo anterior de este Reglamento.

[...]

Las facultades a que se refiere este apartado serán ejercidas cuando se Trate de cualquiera de los sujetos señalados en el apartado B del artículo anterior de este Reglamento.

b) Administración General Jurídica, así como sus diversas unidades administrativas, con fundamento en los artículos 22, fracción VIII, 23, apartado E, fracción II y apartado F, fracción II y 24, fracción II del Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria. Estos preceptos legales establecen:

“ARTÍCULO 22.- Compete a la Administración General Jurídica:

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

“ARTÍCULO 23.- Compete a las siguientes unidades administrativas de la Administración General Jurídica ejercer las facultades que a continuación se precisan:

E. Administración Central de Normatividad de Impuestos Internos:

II.- Las señaladas en las fracciones II, III, V, VI, VII, **VIII**, XI, XIV, XXI y XXVIII del artículo anterior de este Reglamento.

F. Administración Central de Normatividad y Comercio Exterior y Aduanal;

II. Las señaladas en las fracciones II, III, V, VI, VII, **VIII**, X, XI, XIV, y XXI del artículo anterior de este Reglamento.

“ARTÍCULO 24.- Compete a las Administraciones Locales Jurídicas dentro de la circunscripción territorial que a cada una corresponda, ejercer las facultades siguientes:

II.- Las señaladas en las fracciones III, IV, VII, **VIII**, IX, X, XI, XIV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII, XXIV, XXV y XXVII del artículo 22 de este Reglamento.”

3.7 TIPOS DE CONSULTA

La clasificación arancelaria de las mercancías reviste gran complejidad, y sobre todo admite un sinnúmero de interpretaciones respecto a la posibilidad de ubicar determinada mercancía en una u otra fracción arancelaria.

La cuota del impuesto de importación o exportación que se le aplique al producto a importar o exportar depende de qué posición dentro de la Ley de los impuestos generales de importación y exportación se le ubique, por lo que es de extrema delicadeza para el contribuyente contar con la plena seguridad jurídica en cuanto a la correcta determinación de la tasa del impuesto aplicable, con motivo de la realización de las operaciones de comercio exterior, por lo que esta disposición viene a ofrecer certeza jurídica a los contribuyentes que en caso de duda, deseen asegurar la viabilidad de su interpretación.

Por esas razones, el artículo 47 de la Ley Aduanera permite a los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales consultar, al momento de realizar el despacho de mercancías, la duda de clasificación arancelaria que se tenga. Este precepto legal establece lo siguiente:

“Artículo 47.- Los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, previa a la operación de comercio exterior que pretenden realizar, podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

Dicha consulta podrá presentarse directamente por el interesado ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, señalen la fracción

arancelaria que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda y anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Quienes hubieran formulado consulta en los términos del párrafo anterior, podrán realizar el despacho de las mercancías materia de la consulta, por conducto de su agente o apoderado aduanal, anexando al pedimento copia de la consulta, en la que conste su recepción por parte de las autoridades aduaneras. Para ejercer esta opción se efectuará el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

Si con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, se detectan irregularidades en la clasificación arancelaria de la mercancía declarada en el pedimento, los funcionarios adscritos a la aduana no emitirán las resoluciones a que se refieren los artículos 152 y 153 de esta Ley, hasta en tanto no se resuelva la consulta por las autoridades aduaneras.

Cuando de la resolución que emitan las autoridades aduaneras resulten diferencias de contribuciones y cuotas compensatorias a cargo del contribuyente, éste deberá pagarlas, actualizando las contribuciones y con recargos desde la fecha en que se realizó el pago y hasta aquella en que se cubran las diferencias omitidas sin que proceda la aplicación de sanción alguna derivada por dicha omisión. Si resultan diferencias en favor del contribuyente, éste podrá rectificar el pedimento para compensarlas o solicitar su devolución.

Las personas a que se refiere el primer párrafo de este artículo, podrán presentar consulta a las autoridades aduaneras, para conocer la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, anexando, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.”

3.8 LA CONSULTA SOBRE EL CONFLICTO ENTRE DOS O MÁS FRACCIONES ARANCELARIAS

Dispone el primer párrafo del artículo 47 de la Ley Aduanera, que los importadores, exportadores, agentes y apoderados aduanales podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras sobre la clasificación arancelaria de las

mercancías objeto de una operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria.

La consulta a la autoridad sobre la clasificación arancelaria del producto consiste en la posibilidad, ante la duda en la clasificación de un producto que se pretende importar o exportar, de acudir ante la autoridad, previa a la operación de importación o exportación solicitándole, determine si la clasificación que el contribuyente o sus representantes consideran como la aplicable, es a juicio de la autoridad la correcta aquellas en que exista duda, con el beneficio de poder llevar a cabo la operación de comercio exterior sin tener que esperar a que la autoridad resuelva, y en caso de que la clasificación propuesta por el contribuyente no sea la correcta a juicio de la autoridad, no se le aplique sanción alguna, ya que en el pedimento se deberá declarar la fracción con la que se pagaría mayor impuesto y cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a cualquiera de ellas.

Aun cuando por disposición de la propia Ley Aduanera se debe realizar el despacho, utilizando la clasificación a la que corresponda el arancel más alto, en el evento de que la autoridad resolviera sobre la clasificación propuesta por el particular es la aplicable al producto que se ha venido importando, el impuesto de importación o exportación, así como el derecho de trámite aduanero pagados en exceso serán objeto de reembolso al contribuyente, ya sea por vía de la compensación o solicitando la devolución correspondiente. En ambos casos será requisito previo la rectificación del pedimento, con el objeto de que ésta arroje el saldo a favor que le corresponda.

El interesado puede optar entre esperar la resolución o bien efectuar su despacho de las mercancías anexando al pedimento una copia de la consulta presentada a las autoridades.

En el supuesto de que el interesado opte por no esperar la respuesta a la consulta, deberá efectuar el pago de las contribuciones conforme a la fracción arancelaria cuya tasa sea la mayor de las fracciones que considere que pueden clasificar en su consulta, además pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las regulaciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de su consulta.

3.9 LA CONSULTA DE LA CLASIFICACIÓN ARANCELARIA DESCONOCIDA

Dispone el último párrafo del artículo 47 de la Ley Aduanera que los importadores, exportadores, agentes y apoderados aduanales podrán presentar consulta en los términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación para conocer la clasificación arancelaria de las mercancías que pretendan importar o exportar, anexando las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar dichas mercancías para su correcta clasificación arancelaria.

A diferencia del supuesto anterior, en éste el contribuyente desconoce la clasificación arancelaria, caso que supone alguna incapacidad técnica, pues implica que el contribuyente no ha hecho la clasificación que pudiera ser aplicable.

Esta consulta podrá presentarse directamente por el interesado ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, señalen la fracción arancelaria que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o fracciones con las que exista duda y anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Quienes hubieran formulado consulta en los términos del párrafo anterior, podrán realizar el despacho de las mercancías materia de la consulta, por conducto de su agente o apoderado aduanal, anexando al pedimento copia de la consulta, en la que conste su recepción por parte de las autoridades aduaneras. Para ejercer esta opción se efectuará el pago de las contribuciones de conformidad con la fracción arancelaria cuya tasa sea la más alta de entre las que considere que se pueden clasificar, así como pagar las cuotas compensatorias y cumplir con las demás regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a las distintas fracciones arancelarias motivo de la consulta.

Si con motivo del reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento, se detectan irregularidades en la clasificación arancelaria de la mercancía declarada en el pedimento, los funcionarios adscritos a la aduana no emitirán las resoluciones a que se refieren los artículos 152 y 153 de esta Ley, hasta en tanto no se resuelva la consulta por las autoridades aduaneras.

Cuando de la resolución que emitan las autoridades aduaneras resulten diferencias de contribuciones y cuotas compensatorias a cargo del contribuyente, éste deberá pagarlas, actualizando las contribuciones y con recargos desde la fecha en que se realizó el pago y hasta aquella en que se cubran las diferencias omitidas sin que proceda la aplicación de sanción alguna derivada por dicha omisión. Si resultan diferencias en favor del contribuyente, éste podrá rectificar el pedimento para compensarlas o solicitar su devolución.

En este caso, la respuesta que fije una clasificación arancelaria beneficiando al particular, además de constituir una resolución favorable que no puede ser revocada por la propia autoridad sin agotar el juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, sí constituye un precedente para las demás operaciones con las mismas mercancías por parte de un mismo contribuyente.

Requisitos en el artículo 47 de la ley aduanera

a). Podrán promover los importadores, exportadores, los agentes aduanales y los apoderados aduanales, pudiendo presentarla directamente los interesados o a través de cámaras o asociaciones.

b). Se debe presentar la consulta antes de que se efectúe la importación o exportación.

c). Se presentará ante las autoridades aduaneras.

d). La consulta debe versar sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de importación o exportación.

e). Debe existir duda para clasificar el mismo producto, entre dos o más fracciones arancelarias, o desconocimiento de la fracción arancelaria aplicable,

f). Deberán señalar la fracción que consideren aplicables y las razones que la apoyan, así como indicar las fracciones con las que tienen duda.

g). Se requiere cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación para aquellas promociones que se presenten ante la autoridad fiscal, para lo cual:

- Se anexarán a su vez los catálogos o incluso muestras, que permitan a la autoridad conocer a detalle el producto para poder emitir una resolución al respecto.
- En caso de que la autoridad lo llegara a requerir, adjuntar más catálogos, muestras o información cuando a juicio de la autoridad y previa solicitud por escrito dirigida al promovente, ésta considerara que necesita más elementos para determinar la clasificación.

En cumplimiento de los requisitos referidos, se requiere que la consulta se haya formulado antes de efectuar la importación.

Se paga según la tasa más alta entre las que se tenga duda, y, situación muy importante, se debe cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a todas las fracciones con las que se tenga duda.

Es de destacarse que mientras la autoridad a la que se le presentó la consulta o resuelva, no se podrán emitir las resoluciones por las que se determinen contribuciones, cuotas o apliquen sanciones, como consecuencia de una errónea clasificación arancelaria, ya que se pretende evitar que la propia autoridad se contradiga, por un lado confirmando la postura planteada por el contribuyente y por el otro sancionándolo por clasificar erróneamente.

El problema radica en que lo único que se suspende es la emisión de dichas resoluciones hasta que la autoridad consultada resuelvan lo conducente, pero es posible que a pesar de que el contribuyente haya seguido el procedimiento establecido en la presente disposición, éste sufra el embargo precautorio de la mercancía y el consiguiente inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera.

En el supuesto planteado a pesar de que el contribuyente buscando seguridad jurídica en sus operaciones de comercio exterior siga con el procedimiento de consulta establecido en la presente norma, no estará exento de ciertas consecuencias, como lo es en su caso, el embargo precautorio.

De lo dispuesto en el quinto párrafo del artículo 47 de la Ley Aduanera surge una aparente contradicción en cuanto que es posible que la autoridad resuelva que la fracción donde se debe clasificar la mercancía no sea ni la propuesta por el contribuyente, ni ninguna con las que tenga duda, sino, una distinta y con una tasa mayor a la pagada con la tasa más alta sobre la que se tenía duda.

En el caso de que la resolución implique un pago menor de contribuciones al efectivamente realizado, la Ley Aduanera autoriza expresamente el uso de la figura de la rectificación del pedimento aunque ésta consistiría precisamente en modificar la fracción arancelaria originalmente declarada, con la consiguiente diferencia en cuanto a la tasa aplicable y el impuesto pagado, procediendo con el saldo a favor, solicitar la devolución o iniciar el procedimiento de compensación.

Procedimiento para resolver las consultas sobre la clasificación arancelaria

El artículo 48 de la Ley Aduanera preceptúa los parámetros a la autoridad para resolver las consultas sobre la clasificación arancelaria; asimismo marca el procedimiento y los plazos aplicables.

La Ley Aduanera plantea la colaboración del consejo de clasificación, como órgano técnico de consulta para la autoridad, el cual se encontraría formado por especialistas, peritos en la materia, quienes serán propuestos por organismos que agrupen a los particulares o a sus representantes o por las universidades del país.

Para que la autoridad resuelva las consultas tendrá la opción de apoyarse en los dictámenes que emite el consejo, mas de ninguna manera está obligada a hacerlo, aunque evidentemente los dictámenes, emitidos por parte del citado órgano colegiado tendría un peso específico en la medida que lo permiten los peritos ajenos a los intereses tanto del Secretaría de Hacienda y Crédito Público como de los particulares.

3.10 LA CONSULTA SOBRE EL MÉTODO DE VALORACIÓN EN ADUANA DE LAS OPERACIONES DE IMPORTACIÓN.

Desde que nuestro país adoptó lo que hoy se denomina en la Organización Mundial de Comercio, Acuerdo GATT de Valoración en Aduana que establece como método de cálculo de la base gravable para los impuestos al comercio exterior, el valor de transacción, instituyó un procedimiento voluntario de consulta en materia de clasificación de mercancías sobre las que se tenga duda respecto de la clasificación arancelaria que le corresponde.

Así, con la adición para 1999 del artículo 78-B de la Ley Aduanera, se estableció la posibilidad de que los contribuyentes, previamente a la importación de las mercancías, presenten consultas a las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

El artículo 78-B de la Ley Aduanera indica:

“Artículo 78-B. Los importadores podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras sobre el método de valoración o los elementos para determinar el valor en aduana de las mercancías.

La consulta deberá presentarse antes de la importación de las mercancías, cumplir con los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación y contener toda la información y documentación que permita a la autoridad aduanera emitir la resolución.

Cuando no se cumpla con los requisitos mencionados o se requiera la presentación de información o documentación adicional, la autoridad podrá requerir al promovente para que en un plazo de 30 días cumpla con el requisito omitido o presente la información o documentación adicional. En caso de no cumplirse con el requerimiento en el plazo señalado, la promoción se tendrá por no presentada.

Las resoluciones deberán dictarse en un plazo no mayor a cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o esperar a que ésta se dicte. En caso de que se requiera al promovente para 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 resolución que se emita será aplicable a las importaciones que se efectúen con posterioridad a su notificación, durante el ejercicio fiscal de que se trate, en tanto no cambien los fundamentos de hecho y de derecho en que se haya basado, no sea revocada o modificada y

siempre que la persona a la que se le haya expedido no haya manifestado falsamente u omitido hechos o circunstancias en los que se haya basado la resolución.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, el método o los elementos determinados en la resolución podrán aplicarse a las importaciones efectuadas antes de su notificación, durante el ejercicio fiscal en que se haya emitido la resolución, en los términos y condiciones que se señalen en la misma, siempre que no se hayan iniciado facultades de comprobación con relación a dichas operaciones.”

La adición contenida en el último párrafo del referido precepto legal permite darle un efecto retroactivo en cuanto a las importaciones efectuadas después de la presentación de la consulta, pero antes de que ésta fuera resuelta por las autoridades, de manera similar al procedimiento establecido en el artículo 47 de la Ley Aduanera respecto de la consulta sobre la clasificación arancelaria de las mercancías.

Esta consulta debe presentarse antes de la importación de las mercancías y que la autoridad, en el mejor de los casos, emita la resolución correspondiente dentro del plazo de cuatro meses, para poder importar con seguridad jurídica.

3.14 LA CONSULTA SOBRE METODOLOGÍA PARA PRECIOS EN OPERACIONES CON PARTES RELACIONADAS

Con motivo de la homologación que México ha venido haciendo de su legislación tributaria con las de otros países con los que ha firmado tratados para evitar la doble tributación, desde 1992 la Ley del Impuesto sobre la Renta viene regulando, cada día en forma más estricta, la materia relacionada con la práctica de los precios de transferencia.

Así, en 1997 se introdujo en el Código Fiscal de la Federación un nuevo tipo de consulta específica relativa a las partes relacionadas y a la metodología utilizada en la determinación de precios o montos de las contraprestaciones en operaciones relacionadas, en los términos del entonces vigente artículo 64-A, hoy 215 de Ley del Impuesto sobre la Renta.

Esta consulta se encuentra regulada por el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación y tiene como objeto se confirme por parte de la autoridad si el método utilizado en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas es correcto. Esta figura es recogida como sigue:

“Artículo 34-A. Las autoridades fiscales 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 los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto sobre 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 este artículo, 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 aquél 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.”

Cabe señalar que en este artículo se incorporan dos situaciones novedosas; la primera en el sentido de que para que la autoridad resuelva la consulta, se condiciona a que el contribuyente presente la información, datos y documentación necesarios para la emisión de la resolución, de manera que si ello no se proporciona, la autoridad estará impedida para resolver la consulta. La segunda situación radica en que se modifica la temporalidad de la vigencia de las resoluciones que se emitan.

Es importante mencionar que en la Resolución Miscelánea Fiscal para 2005, en su regla 2.10.10 prevé la posibilidad de formular consultas sin identificar al contribuyente o su parte relacionada.

“Regla 2.10.10. Los contribuyentes podrán analizar conjuntamente con la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes, la información y metodología que pretenden someter a consideración de esa Administración Central, previamente a la presentación de la solicitud de resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, sin necesidad de identificar al contribuyente o a sus partes relacionadas.

En esta regla se establece un supuesto de excepción al artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación que exige como requisito para cualquier trámite

y por ende para promover una consulta en materia fiscal, el que en el texto del escrito se proporcionen diversos requisitos de identificación del contribuyente.

Como complemento del artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación, la regla 2.11.3 Resolución Miscelánea Fiscal para 2005 establece los anexos que deben acompañarse a las solicitudes de consulta sobre operaciones con partes relacionadas.

“Regla 2.11.3. Para los efectos del artículo 34-A del Código, la solicitud de resolución a que se refiere dicho precepto deberá presentarse ante la Administración Central de Auditoría Fiscal Internacional adscrita a la Administración General de Grandes Contribuyentes, anexándose, por lo menos, la siguiente información y documentación:

I. Información general:

- a)** El nombre, la denominación o razón social, el domicilio fiscal, la clave del RFC, el número de identificación fiscal y el país de residencia de:
 - 1.** El contribuyente, indicando, en su caso, si tiene sucursales en territorio nacional.
 - 2.** Las personas residentes en México o en el extranjero que tengan participación directa o indirecta en el capital social del contribuyente, anexando copia del registro de acciones nominativas previsto en el artículo 128 de la Ley General de Sociedades Mercantiles.
 - 3.** Las personas relacionadas residentes en México, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
 - 4.** Las personas relacionadas residentes en el extranjero, que tengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente.
- b)** Cuando el contribuyente forme parte de un grupo multinacional, se deberá proporcionar descripción de las principales actividades que realizan las empresas que integran dicho grupo, incluyendo el lugar o lugares donde realizan las actividades, describiendo las operaciones celebradas entre el contribuyente y las empresas relacionadas que formen parte del mismo grupo de interés, así como un organigrama donde se muestre la tenencia accionaria de las empresas que conforman el citado grupo.
- c)** Copia de los estados de posición financiera y de resultados, incluyendo una relación de los costos y gastos incurridos por el contribuyente, y de las personas relacionadas residentes en México o en el extranjero que tengan una relación contractual o de negocios con el mismo, así como de las declaraciones anuales normales y complementarias del ISR del contribuyente, correspondientes a los ejercicios por los que se solicita la

expedición de la resolución, así como de los 3 ejercicios inmediatos anteriores.

Los contribuyentes que dictaminen sus estados financieros para efectos fiscales, en lugar de presentar los estados de posición financiera y de resultados a que se refiere el párrafo anterior, deberán anexar copia del dictamen, así como los estados financieros dictaminados y sus anexos respectivos.

- d)** Copia en idioma español de los contratos, acuerdos o convenios celebrados entre el contribuyente y las empresas relacionadas con el mismo, residentes en México o en el extranjero.
- e)** Fecha de inicio y de terminación de los ejercicios fiscales de las personas residentes en el extranjero relacionadas con el contribuyente, que tengan una relación contractual o de negocios con este último.
- f)** Moneda en la que se pactaron o pactan las principales operaciones entre el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él.

II. Información específica:

- a)** Las transacciones u operaciones por las cuales el contribuyente solicita resolución particular, proporcionando sobre las mismas la información siguiente:
 - 1.** Descripción detallada de las funciones o actividades que realizan el contribuyente y las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, que mantengan una relación contractual o de negocios con el contribuyente, incluyendo una descripción de los activos y riesgos que asumen cada una de dichas personas.
 - 2.** El método o métodos que propone el contribuyente, para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas residentes en México o en el extranjero relacionadas con él, incluyendo los criterios y demás elementos objetivos para considerar que el método es aplicable para dicha operación o empresa.

Adicionalmente, el contribuyente deberá presentar la información financiera y fiscal correspondiente a los ejercicios por los que solicita la resolución, aplicando el método o métodos propuestos para determinar el precio o monto de la contraprestación en las operaciones celebradas con las personas relacionadas.
- b)** Información sobre operaciones o empresas comparables, indicando los ajustes razonables efectuados para eliminar dichas diferencias, de conformidad con el tercer párrafo del artículo 215 de la Ley del ISR.

- c) Especificar si las personas relacionadas con el contribuyente, residentes en el extranjero, se encuentran sujetas al ejercicio de las facultades de comprobación en materia de precios de transferencia, por parte de una autoridad fiscal y, en su caso, describir la etapa que guarda la revisión correspondiente. Asimismo, se deberá informar si dichas personas residentes en el extranjero están dirimiendo alguna controversia de índole fiscal en materia de precios de transferencia ante las autoridades o los tribunales y, en su caso, la etapa en que se encuentra dicha controversia. En el caso de que exista una resolución por parte de la autoridad competente o que se haya obtenido una sentencia firme dictada por los tribunales correspondientes, se deberán proporcionar los elementos sobresalientes y los puntos resolutive de tales resoluciones.
- d) La demás documentación e información que sea necesaria, en casos específicos, para emitir la resolución a que se refiere el artículo 34-A del Código, que sea requerida por la autoridad.

3.12 RESOLUCIÓN A LAS CONSULTAS

A las consultas que se fundan en el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en la práctica se les denomina consultas de confirmación de criterios, ya que al formularse sobre situaciones reales y concretas, las autoridades fiscales se encuentran obligadas a contestarlas y, de su resolución favorable se derivan derechos para el interesado que instó a la autoridad.

Ciertamente, la consulta fiscal no únicamente se utiliza para despejar las dudas con respecto a una determinada situación, sino también para confirmar un criterio de particular y la diferencia en este punto es de tomarse en cuenta, ya que los derechos creados con base en una resolución favorable que verse sobre la metodología utilizada en la determinación de los precios o montos de las contraprestaciones en operaciones con partes relacionadas, sin no derivan de un procedimiento amistoso en los términos de un tratado en que México sea parte, sólo podrán surtir sus efectos en el ejercicio en que se soliciten, en el inmediato anterior y hasta por los tres ejercicios siguientes a aquél en que se soliciten; o bien, tratándose de resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización, o que siendo favorables determinen un régimen fiscal (excepto las autorizaciones de prórrogas de pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, deducción de inversiones en activo fijo y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta), sólo surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior cuando se hubiere solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo ejercicio.

En cambio, las confirmaciones de criterio se basan en la constatación de una hipótesis jurídica, que no genera un derecho al particular por virtud de la resolución administrativa, sino que los derechos fueron creados por la norma y no pueden constreñirse a un período determinado de vigencia, sino en todo caso, corren la misma suerte y efecto que la norma que los procrea, sin olvidar claro, los principios de legalidad y seguridad jurídica.

Adicionalmente, hay que señalar que 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, es inconcuso si 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, la autoridad tiene, correlativamente, la obligación de dar repuesta 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.

Se debe atender forzosamente al período en el que la norma estuvo vigente en el momento en que corresponda la consulta y no a la norma vigente al momento de la respuesta de la autoridad; por lo tanto, puede no concordar la respuesta con la situación actual, real y concreta del contribuyente al momento de ser emitida la resolución; sin embargo, no es a este último momento que debe atenderse, sino que al momento al que pertenece el caso concreto de la situación real planteada por el contribuyente, es decir, atendiendo a la norma en el tiempo en que se vio afectado el gobernado por la norma motivo de la consulta.

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, se quebrantaría de esta forma el principio de congruencia que debe regir a toda petición o consulta y a su contestación.

Lo anterior se ve favorecido con la tesis jurisprudencial 2a. CVI/98, sustentada por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, correspondiente a la Novena Epoca, Tomo VIII, agosto de 1998, página 502 que a la letra reza:

“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 repuesta 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.”

En relación con las resoluciones a las consultas, no debemos pasar por alto lo dispuesto en el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación que preceptúa que las resoluciones favorables a los particulares sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales. Cuando el Servicio de Administración Tributaria modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Este artículo 36 tiene una trascendental importancia. Efectivamente, si al plantearse una consulta por el interesado, la autoridad fiscal resuelve en su favor, genera un derecho para el contribuyente el cual no podrá ser modificado por la propia autoridad emisora. Si esa resolución favorable al particular causare algún agravio a las autoridades fiscales que la emitió, deberá demandar su nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pues de otra manera la ley le prohíbe revocar la resolución en cuestión.

Este principio, adoptado por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, deriva de la aplicación de un principio general de derecho sustentado en la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y del Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en el sentido de que las autoridades no pueden revocar sus propios acuerdos o resoluciones y mucho menos las que sean favorables a los particulares.

Tratándose de la validez de las resoluciones recaídas a consultas formuladas por residentes en el extranjero, se establece la posibilidad de condicionarlas al cumplimiento de requisitos de información proporcionados a las autoridades fiscales, dispuestos en la propia resolución.

La negativa ficta

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 37 estipula que las instancias o peticiones, entre las que desde luego se incluye a las consultas (con la salvedad de que versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), deben ser resueltas por las autoridades fiscales en un plazo máximo de tres meses contados a partir de la fecha de presentación de la promoción. Tratándose de las consultas sobre precios de transferencia, el plazo para resolverlas será de ocho meses.

Transcurrido el plazo de cuatro meses sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa fiscales en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Con similitud al artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, la Ley Aduanera en su numeral 78-A preceptúa que las consultas que versen sobre los metodología de valoración en aduana de las operaciones de importación, deben ser no resueltas por la autoridad en un plazo de cuatro meses. De no haberse notificado la resolución en el antecitado término, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa fiscales en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

De los artículos 37 del Código Fiscal de la Federación y 78-A de la Ley Aduanera, se extraen dos principios fundamentales, a saber: la no aceptación tácita de los criterios expuestos en la consulta y el deber de resolver y derecho a exigir una resolución. Esto significa que el transcurso de los plazos a que aluden esos ordinales no exime a la autoridad de resolver expresamente la consulta, pues para efectos de dar cabal cumplimiento al derecho de petición, deberá emitir y notificar una respuesta en la cual señale que carece de la competencia para pronunciarse sobre lo solicitado.

En otras palabras, cuando la autoridad no da respuesta a las consultas (exceptuándose aquellas que versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), se configura la figura denominada como la “negativa ficta”. Contra esta negativa ficta procede la demanda de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa;

La afirmativa ficta

En relación con la falta de respuesta a las consultas planteadas por los interesados, llama la atención que el 47 de la Ley Aduanera establece el caso que si la autoridad no resuelve en un plazo de cuatro meses las consultas sobre la clasificación arancelaria de las mercancías, operará también la afirmativa ficta,

esto es, el particular podrá considerar por vía de esta figura, que se confirmó la clasificación propuesta por el particular. Será optativo para el contribuyente esperar la resolución de la autoridad o tomar el beneficio que le brinda la afirmativa ficta.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá en todo tiempo la oportunidad durante cinco años de acudir ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa solicitando la nulidad de la clasificación arancelaria propuesta por el particular, confirmada por vía de la afirmativa ficta.

3.13 VIGENCIA DE LAS RESOLUCIONES

Cabe agregar que conforme al artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación, las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones y que se relacionen con contribuciones, que otorguen autorizaciones o determinen un régimen fiscal favorable a los particulares, surten sus efectos en el ejercicio fiscal en el que se otorguen; al concluir éste, los contribuyentes interesados pueden someter, de nueva cuenta, las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente, para que dicte la resolución que proceda, excepto en los casos relacionados con autorizaciones, prórroga o el pago en parcialidades de contribuyentes o de aquellas resoluciones que se relacionen con la garantía del interés fiscal, las que obligan las leyes para la deducción en inversiones de activo fijo y las de inicio de consolidación del impuesto sobre la renta.

Si nos apegamos lo más fielmente posible a la interpretación constitucional de la garantía de legalidad tributaria, consideramos que nuestras leyes fiscales no deberían contener disposiciones que obligaran a los contribuyentes a obtener resoluciones particulares que otorguen autorizaciones, determinen un régimen fiscal distinto al fijado en la ley, sino que se refieran específicamente a deducciones y, en términos generales, crear a favor de un particular o agrupación situaciones jurídicas concretas, pues es tanto como darle al Servicio de Administración Tributaria, la facultad interpretativa de las Leyes Fiscales que, constitucionalmente compete al Poder Judicial de la Federación o facultades reglamentarias que también por límites soberanos constitucionales corresponden al Poder Ejecutivo Federal.

En la actualidad las finanzas públicas requieren afrontar muchas situaciones no existentes en el pasado y todo parece haberse complicado; nuestras leyes fiscales son, en algunos casos, mas casuísticas que abstractas; cada día existe mayor número de disposiciones que refieren a contribuyentes en lo particular, más que ser leyes impersonales y, por lo visto, por razones de equidad tributaria nuestro poder legislativo dota a las autoridades administradoras, el esquema de colaboración de poderes, de facultades para regular leyes a través de resoluciones generales, comúnmente conocidas como misceláneas o para

interpretar leyes y crear situaciones jurídicas fiscales particulares a través de resoluciones administrativas.

Por otra parte y en virtud de que la ley es modificable, los derechos de los contribuyentes deben concebirse por ejercicio y tomando en consideración los cambios que la ley hubiese sufrido, la motivación puede, en un ejercicio distinto, ser diferente al supuesto tipificado en la ley con base en el cual se resuelve y, por tanto, los particulares deben acudir ante las autoridades administrativas en cada ejercicio a confirmar, hacer valer o solicitar la interpretación de los derechos consignados anualmente en las leyes fiscales.

Todo parece indicar que jurídicamente la disposición confirma que las resoluciones emitidas por las autoridades administrativas tienen que adecuarse a los supuestos tipificados en las leyes fiscales vigentes a efecto de que, como lo dispone el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causen conforme a las leyes vigentes en el momento en que los actos o hechos jurídicos previstos en ellas ocurran. A pesar de lo anterior, consideramos que jurídicamente el artículo segundo transitorio de la reforma de 1989 al Código Fiscal de la Federación viola en perjuicio de los contribuyentes que se encuentran en los supuestos del mencionado ordinal y del artículo 36-Bis antes comentado, garantías constitucionales de legalidad y que obedecen a preceptos de la propia Constitución y del Código Fiscal de la Federación.

En efecto, es principio general de derecho que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite y así, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha interpretado y hecho que se aplique la garantía de legalidad consagrada en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En ningún precepto constitucional ni secundario, como puede ser la Ley Orgánica del Congreso de la Unión, encontramos la facultad del poder legislativo para evocar, unilateralmente, resoluciones de carácter administrativo.

A mayor abundamiento, el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación señala que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, sólo pueden ser modificadas por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, mediante juicio iniciado por las propias autoridades fiscales en contra del particular a quien beneficia la resolución administrativa de carácter individual. Lo anterior forzosamente nos conduce a concluir que únicamente las autoridades fiscales tienen la facultad de revocar resoluciones dictadas por otro tipo de autoridades.

Por otro lado, puede decirse que el artículo segundo transitorio en comento, está dando efectos retroactivos al artículo 36-Bis que, en técnica jurídica, rige para el futuro a partir del 1 de enero de 1989, provocándose así perjuicios a particulares contribuyentes que gozan de resoluciones administrativas favorables por tiempo indefinido y que constituyen para ellos derechos adquiridos como ha pronunciado en diversas ocasiones nuestro más alto tribunal de justicia.

Por reforma fiscal sufrida en 1990, el artículo 36-Bis del Código Fiscal de la Federación suprime la vigencia de las resoluciones administrativas en materia de comercio exterior como aquellas que están condicionadas en su vigencia para el que se otorgaron e igualmente se suprimen del régimen antes comentado, las resoluciones que se otorguen en materia de deducciones para efectos fiscales.

A partir de 1990 queda clarificado que la limitación establecida en el artículo 36-Bis del código tributario federal, en el sentido de que las resoluciones administrativas tienen una vigencia condicionada al ejercicio para el que se otorgaron, esta limitación no se aplica tratándose de resoluciones relativas a las concesiones de prórroga en el pago de créditos fiscales, pagos a plazos de créditos fiscales, deducción de inversiones en activo fijo y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta, y aceptación de garantías del interés fiscal.

En lo que se refiere a las resoluciones de consultas especiales en materia de precios de transferencia, las resoluciones de las autoridades fiscales podrán derivar de un acuerdo con las autoridades competentes de un país con el que se tenga un tratado para evitar la doble tributación, pudiendo discrecionalmente, condonar total o parcialmente recargos siempre que las autoridades del otro país no reintegren o devuelvan cantidades a título de intereses y hayan devuelto el impuesto correspondiente. El surtimiento de efectos de éstas podrá ser en el ejercicio en que se soliciten, en el ejercicio inmediato anterior y hasta por tres ejercicios fiscales siguientes al que se soliciten. La vigencia podrá ser mayor cuando deriven de un procedimiento amistoso, en los términos de un tratado del que México sea parte y la validez de aquélla podrá condicionarse al cumplimiento de requisitos que demuestren que las operaciones objeto de la resolución se realizan a precios o montos de contraprestaciones que hubieren utilizado partes independientes en operaciones comparables.

CAPÍTULO IV. LA CONSULTA Y LA IMPUGNACIÓN DE LEYES INCONSTITUCIONALES

4.1 MODIFICACIONES AL ARTÍCULO 34 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN VIGENTES A PARTIR DE 2005

En abril de 2001, como parte de la propuesta para la "Nueva Hacienda Publica Distributiva", el Ejecutivo Federal presentó ante la Cámara de Diputados una iniciativa de reformas al Código Fiscal de la Federación que no fue aprobada hasta diciembre de 2003.

En dicha iniciativa se contempló una propuesta para reformar el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que regula la posibilidad de que los contribuyentes formulen consultas o confirmaciones de criterio a las autoridades fiscales.

De esta manera, al establecerse en la propuesta de reformas que las autoridades fiscales no resolverían las consultas efectuadas por los particulares, cuando versaran sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en estos casos no procedería la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, evidentemente se buscaba coartar el que los particulares generaran un acto que derivara en la interposición de algún medio de defensa que, a la postre, diera como resultado la obtención de una resolución que les permitiera dejar de aplicar leyes inconstitucionales.

Ahora bien, una vez que la iniciativa de reformas en comento fue aprobada por el Poder Legislativo, es importante realizar un breve análisis de la trayectoria de esta reforma, desde su presentación por parte del Ejecutivo Federal, hasta su aprobación por el Poder Legislativo, a fin de alcanzar algunas conclusiones en torno a sus efectos prácticos para los contribuyentes.

En este orden de ideas, resulta necesario analizar el texto de la iniciativa de reformas al artículo 34 propuesto por el Ejecutivo Federal, en el cual se proponía adicionar un segundo párrafo, con la siguiente redacción:

“Cuando las autoridades fiscales resuelvan las consultas efectuadas por los particulares y las mismas versen sobre la interpretación directa de la Constitución d de una jurisprudencia dictada por el Poder Judicial de la Federación, las resoluciones que al efecto se dicten no se entenderán constitutivas de derechos y obligaciones y no podrán ser recurridas administrativamente ni impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa”.

Como se puede desprender del texto transcrito, el Ejecutivo Federal proponía establecer que cuando las autoridades fiscales resolvieran consultas formuladas por los particulares que versaran sobre la interpretación directa de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de una jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, de las resoluciones emitidas no se derivarían derechos a los contribuyentes ni serían susceptibles de ser recurridas administrativamente o impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Cabe señalar que en la Exposición de Motivos de la "Nueva Hacienda Publica Distributiva", el Ejecutivo Federal fue omiso en señalar los fines perseguidos por la propuesta de reforma en comento. Sin embargo, durante el proceso de discusión en la Cámara de Diputados, los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, adujeron como justificación, para llevar a cabo la

reforma en estudio, que si bien las autoridades fiscales tenían la facultad de resolver las consultas planteadas por los particulares, dicha facultad no se actualizaba cuando estas versaran sobre la interpretación de nuestra Carta Magna o aplicación de una jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación, razón por la cual era necesario aclarar en el texto legal tal situación.

Es importante hacer notar, que en la propuesta de reforma del Ejecutivo Federal se establecía la obligación para las autoridades fiscales de contestar las consultas formuladas por los particulares, aunque a consideración de dichas autoridades, éstas versaran sobre la interpretación o aplicación de la Constitución de una jurisprudencia del Poder Judicial, pero se especificaba que dichas resoluciones no serían constitutivas de derechos ni podrían ser impugnadas.

Ello, a decir de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público involucrados en el proceso de reformas al Código Fiscal de la Federación, en aras de respetar el derecho de petición elevado a garantía constitucional en el artículo 8o. de nuestra Carta Magna.

Ahora bien, a su paso por la Cámara de Diputados, el texto de la propuesta para adicionar un segundo párrafo al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación sufrió modificaciones, quedando redactado de la forma siguiente:

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

De la lectura a la transcripción anterior, se puede observar que la Cámara de Diputados modificó la propuesta de reforma del Ejecutivo, indicando ahora que las autoridades fiscales no resolverían las consultas formuladas por los particulares, cuando éstas versaran sobre la interpretación o aplicación de la Constitución Federal o de una jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación, estableciéndose que en estos casos no procedería la negativa ficta regulada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

En el dictamen formulado por la Comisión de Hacienda y Crédito Público a las reformas al Código Fiscal de la Federación, los miembros que la integraron estimaron correcta la iniciativa de reformas planteada por el Ejecutivo Federal, pues consideraban que la facultad atribuida a dichas autoridades, para responder las consultas formuladas por los particulares, no se actualizaba por lo que hace alas consultas que versaran sobre la interpretación o aplicación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de una jurisprudencia del Poder Judicial de la Federación.

Ahora bien, a su llegada a la Cámara de Senadores, la reforma en comento al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación nuevamente sufrió modificaciones, quedando redactada como sigue:

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.

Como puede observarse, la redacción propuesta por la Cámara de Senadores, que fue finalmente aprobada y publicada en el Diario Oficial de la Federación del 5 de enero de 2004, eliminó como supuesto de excepción para que las autoridades fiscales dieran respuesta a las consultas elevadas por los particulares, el que éstas versaran sobre la interpretación o aplicación de una jurisprudencia emitida por el Poder Judicial de la Federación.

Una vez expuesto el proceso de reformas sufridas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación en vigor, pueden desprenderse las siguientes conclusiones.

Si bien a lo largo del proceso de reformas, el Ejecutivo Federal, por medio de los funcionarios de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que se vieron involucrados en las negociaciones con el Poder Legislativo, así como este último señalaron que el motivo de la reforma en estudio fue el hecho de que las autoridades fiscales no tenían la facultad de responder las consultas planteadas por los particulares, cuando versaran sobre interpretación o aplicación de la Constitución Federal, porque en todo caso esa atribución correspondía al Poder Judicial. Se buscaba que los contribuyentes no pudieran controvertir una disposición inconstitucional, con base en una resolución de la autoridad administrativa.

Resulta claro que lo que en realidad se persiguió fue que los particulares no utilizaran como medio para poder controvertir y dejar de aplicar una ley inconstitucional, una resolución de la autoridad administrativa, especialmente en las leyes sobre las cuales ya hubiera jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Lo anterior, derivado de los recientes criterios dictados por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, especial la jurisprudencia dictada por dicho órgano en la que señala que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa estaba obligado a aplicar la jurisprudencia dictada por la Suprema Corte en la que declarara la inconstitucionalidad de una ley, las respuestas dadas por las autoridades fiscales a las consultas formuladas por los particulares podían ser controvertidas ante el Tribunal Contencioso Federal, argumentando que se encontraba indebidamente fundada, al basarse en una ley inconstitucional.

Asimismo, con motivo de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales a las consultas elevadas por los contribuyentes, éstos estaban en posibilidad de considerar dicha respuesta como un acto de aplicación de la ley que se

considerara inconstitucional y, por ende, interponer un juicio de amparo indirecto en su contra.

La modificación aprobada, más que buscar delimitar las atribuciones de las autoridades, buscó impedir que las consultas que plantearan los contribuyentes fueran base para impugnar disposiciones inconstitucionales

Ello, seguramente derivado de los resultados obtenidos por los particulares, con motivo de que los procedimientos iniciados para dejar de aplicar leyes inconstitucionales han implicado una afectación sensible a la recaudación federal.

Así las cosas, es posible concluir que la reforma comentada al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, en adición de ser contraria a las garantías individuales consagradas en nuestra Carta Magna, resulta sumamente cuestionable porque, por un lado, tiene como propósito coartar el que los particulares tengan una vía para obtener una resolución que les permita quedar eximidos de la aplicación en su perjuicio de leyes inconstitucionales y, por otro, puede prestarse a arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales.

Es de destacarse que las modificaciones sufridas por el texto del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigentes a partir de enero de 2004, fueron materia de impugnación por parte de los particulares, por considerar que el texto del artículo, particularmente su segundo párrafo, resultaba violatorio del derecho de petición consagrado en el artículo 8º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Así, los contribuyentes que acudieron al juicio de garantías, argumentaron lo siguiente:

Que el segundo párrafo del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación resultaba violatorio del artículo 8o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, pues permite que las autoridades fiscales no resuelvan las consultas planteadas por los particulares cuando versen sobre la interpretación o aplicación directa de la Constitución Federal, y limita, en estos casos, la procedencia de la negativa ficta a que se refiere el primer párrafo del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación.

Que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación deja al arbitrio de las autoridades fiscales el hecho de dar una contestación por escrito, e incluso la respuesta tácita de la negativa ficta, a las consultas planteadas por el particular, siendo que no existe justificación que permita a la autoridad excusarse de dicha obligación, incluso cuando la consulta verse sobre cuestiones de constitucionalidad, porque el derecho de petición se satisface en la medida en que la autoridad hace del conocimiento del particular una resolución escrita y congruente con lo solicitado.

4.2. LA CONSULTA Y EL JUICIO DE AMPARO

Cuando el contribuyente se vea afectado por una disposición fiscal que considere que éste se contrapone a los lineamientos establecidos en nuestra Carta Magna, podrá el gobernado solicitar el amparo de la justifica federal a través del juicio de garantías (juicio de amparo).

Sin embargo, no hay que perder de vista que para solicitar el amparo de la justicia se cuenta con un término fatal, esto es, en un plazo única e irrepetible:

1. Para efectos de ocurrir al amparo contra normas autoaplicativas como lo son las normas tributarias, se cuenta con un término de 30 días hábiles una vez que la norma ha entrado en vigor y se vea afectado el interés jurídico del gobernado.

2. Si no ocurrió a juicio de amparo en el término anteriormente mencionado, se cuenta con otro plazo de 15 días posteriores al primer acto de aplicación, esto es, una vez que el gobernado ha sufrido la lesión jurídica a través del pago de la correspondiente contribución que se tilda de inconstitucional.

De esta manera, la consulta, como vía para obtener una resolución administrativa que el afectado pueda impugnar, es particularmente útil en ciertos casos donde la persona aun no ha consentido la ley.

En efecto, cuando una disposición fiscal ha sido declarada inconstitucional por alguna jurisprudencia y el contribuyente no interpuso el ampara contra esa norma, pudiera considerarse que se encuentra ente el fenómeno denominado acto consentido.

Sin lugar a dudas, así se han pronunciado los tribunales; porque resulta que si el contribuyente no interpuso su amparo, no se encuentra protegido por la declaratoria de inconstitucionalidad, incluso, cuando ésta sea pronunciada a través de una jurisprudencia, por la denominada Fórmula Otero (principio de relatividad de las sentencias de amparo), ya que sólo queda protegido el gobernado que solicitó la protección de la justicia.

Y como la jurisprudencia no es de aplicación erga omnes, no se encuentran protegidos con tal pronunciamiento todos lo gobernados; sin embargo, resulta que el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, hasta antes de la reforma de 2005, abría la posibilidad de retomar el camino y lograr que las autoridades fiscales apliquen la jurisprudencia cuando exista una declaratoria de inconstitucionalidad y con ello lograr el mismo efecto que tienen los gobernados que interpusieron su amparo.

Los tribunales del Poder Judicial de la Federación, en particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación y los Tribunales Colegiados de Circuito,

han detectado esta práctica, y su respuesta ha sido un cuerpo de precedentes y jurisprudencia, que sujeta la eficacia de las vías del juicio fiscal y del amparo directo a las mismas limitaciones que existen para la impugnación de la inconstitucionalidad de disposiciones mediante el juicio de amparo ante los jueces de Distrito.

El resultado es que el "consentimiento" de una disposición para *efectos* del juicio de amparo ante el juez de Distrito, inhabilita la vía del juicio de amparo directo, como mecanismo para impugnar actos de aplicación posteriores al primero de esa misma disposición.

Cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación sienta jurisprudencia derivada de juicios de amparo promovidos por contribuyentes, determinando que "cierta disposición tributaria es inconstitucional, dicha jurisprudencia no afecta la vigencia de la norma, de tal manera que ésta sigue siendo aplicable a las personas que no obtengan algún tipo de protección jurídica en su contra, a través de los medios de defensa que correspondan.

Aun cuando no suprime la vigencia de la disposición, dicha jurisprudencia sí afecta de manera esencial la legitimidad de la norma de que se trate, lo que lleva a que algunos contribuyentes que no han impugnado la disposición previamente, busquen otro camino para hacerlo, en ocasiones mediante la instancia de consulta administrativa.

Esta utilización de la instancia de consulta administrativa habría recibido una aparente motivación adicional, a partir de que la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció la tesis de jurisprudencia P.IJ. 38/2002, conforme a la cual el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa está obligado a aplicar la jurisprudencia de la propia Suprema Corte en la que se haya determinado la inconstitucionalidad de una disposición tributaria. En tanto esta tesis de jurisprudencia no parecería establecer condiciones para su aplicación, la idea viene siendo promover una consulta ante la autoridad fiscal, e impugnar la resolución que le recaiga ante el Tribunal de anulación, a efecto de que este aplique la jurisprudencia en beneficio del contribuyente.

El empleo de la instancia de consulta ha llevado al menos a un esfuerzo legislativo infructuoso para limitar la eficacia de la consulta fiscal como vía para impugnar leyes inconstitucionales, mediante propuestas de reformas al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, estos posibles esfuerzos legislativos no deben soslayar, por parte de los contribuyentes, el análisis de otros criterios importantes que deben tenerse en cuenta en esta materia, porque también el Poder Judicial de la Federación, a cuyo frente está la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido tesis aisladas y jurisprudenciales que inciden directamente en la eficacia de los medios de defensa que se hagan valer contra resoluciones

obtenidas con motivo de una consulta, en las que se apliquen disposiciones inconstitucionales.

Se trata de criterios jurisprudenciales que pueden afectar las probabilidades de éxito de las instancias que el gobernado intente, así como la carga probatoria que a éste corresponde, y que, como se señala en las conclusiones de este trabajo, dejan importantes márgenes de discusión.

En términos de la Ley de Amparo, la falta de impugnación oportuna de una disposición implica su consentimiento. Para estos efectos es indistinto si para esa impugnación hubiera procedido un juicio de amparo indirecto ante algún juez Distrito, o medios de defensa ordinarios, seguidos un juicio de amparo directo ante un Tribunal Colegiado de Circuito.

Para evitar dicho "consentimiento", la Ley de Amparo requiere que se impugne el "primer acto de aplicación", que se dé en perjuicio del quejoso, de la disposición de que se trate.

En ciertos otros casos, esta misma ley también permite impugnar disposiciones nuevas que vinculan al particular desde su entrada en vigor, causándole por ello un perjuicio (en estos casos basta que exista esa vinculación jurídica y no se necesita un "acto de aplicación".)

Dicha impugnación, evidentemente, debe ocurrir dentro de los plazos legales que al efecto apliquen. Como regla general, según sea el caso, la impugnación puede darse ante un juez de Distrito mediante juicio de amparo indirecto, o bien, agotando instancias o medios de defensa ordinarios en primer lugar, antes de acudir a un Tribunal Colegiado de Circuito mediante el juicio de amparo directo.

¿Qué ocurre si el particular no impugna la disposición a su entrada en vigor o, posteriormente, cuando se da ese "primer acto de aplicación" en perjuicio del particular? La Ley de Amparo reputa "consentida" la disposición, extinguiéndose en consecuencia la acción de amparo, que en su momento tuvo la persona en contra de la disposición.

Frente a este marco legal, evidentemente se presentan numerosos casos donde los particulares no ejercen su derecho de defensa, en contra del primer acto de aplicación de una norma jurídica que les perjudique.

Esto puede ocurrir por una infinidad de razones. Una de ellas, evidentemente, es el desconocimiento técnico-jurídico del afectado, tanto respecto de que la afectación que sufre posiblemente es inconstitucional, como de la gravedad definitiva de esa afectación.

En todos los casos en que opera el consentimiento de la ley carecen de acción para impugnar directamente dicha disposición, como acto reclamado, ante algún juez de Distrito.

4.3 LA JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN

La jurisprudencia expresamente reconoce que la respuesta dada por una autoridad a una consulta planteada por un particular, en la que se aplica la disposición de que se trate en su perjuicio, constituye un acto de aplicación que permite la impugnación de dicha disposición.

Sin embargo, en 1998 se publicó una tesis aislada de la Segunda Sala de ese máximo Tribunal, que en 1999 formó jurisprudencia y que además fue adoptada ese mismo año por el Pleno de ese órgano jurisdiccional, conforme a la cual, si respecto de una disposición legal se presenta una situación que haría del amparo ante juez de Distrito un juicio improcedente, lo que se exprese en relación a esa disposición legal en el amparo directo ante Tribunal Colegiado resulta ser "inoperante", esto es, no sujeto a resolución por parte de dicho Tribunal Colegiado o de la Suprema Corte, situación que llevaría a que el interesado no obtuviera el amparo buscado.

El citado criterio no se refirió expresamente a las materias administrativa o fiscal, pero la extensión expresa de esta premisa a la materia tributaria, por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación fue prácticamente inmediata, formándose jurisprudencia entre 1999 y 2002. Así, una de las primeras tesis emitidas dispone:

... si el quejoso ya había consentido [la ley], como cuando ya había pagado, sin oposición y dejando transcurrir los plazos de impugnación, los tributos que establece dicho ordenamiento, no es jurídico estimar que puede enjuiciarse la constitucionalidad del sistema tributario que rige el impuesto a través del juicio de amparo directo, porque aunque en la sentencia reclamada se haya aplicado nuevamente la ley, resulta evidente que tal resolución, en todo caso, no constituye el primer acto de aplicación que trascendió a la esfera jurídica del peticionario, ni tampoco lo fue el primer acto administrativo que dio lugar al aludido juicio de nulidad, por lo que al no impugnar el sistema que lo rige mediante la acción constitucional dentro de los términos que para el ejercicio ésta establece la Ley de Amparo, los conceptos de violación que en el amparo directo se formulen deben declararse inoperantes.

La jurisprudencia resultante, publicada en 2002, expresó estas ideas en los siguientes términos:

... si de las constancias del juicio deriva que el quejoso se autoaplicó la norma combatida y la consintió al pagar el impuesto controvertido sin manifestar su inconformidad mediante la interposición [del juicio de amparo ante juez de Distrito], no es jurídico estimar que puede examinarse la constitucionalidad de la ley tributaria a través del juicio de amparo directo, aun cuando en la sentencia definitiva reclamada se hubiera aplicado nuevamente la norma, si resulta evidente que tal resolución no constituye el primer acto de aplicación que trascendió a la esfera del particular ni tampoco lo fue el acto administrativo que dio lugar al juicio de nulidad; por tal motivo, al consentir la norma tributaria... los conceptos de violación que en el amparo directo se formulen, resultan inoperantes.

En este marco, la Suprema Corte ha identificado los requisitos necesarios para que lo argumentado contra la constitucionalidad de la ley, en un juicio de amparo directo cuyo antecedente sea una resolución a una consulta, pueda ser considerado un argumento o agravio operante, y deba ser efectivamente resuelto por el Tribunal Colegiado ante el cual se lleve el juicio de amparo directo:

- Que la resolución de la autoridad se emita en respuesta a una consulta que verse sobre una situación real y concreta, de quien presentó dicha consulta.
- Que la aplicación que la autoridad haga del precepto impugnado, en la respuesta recaída a la consulta, constituya el primer acto de aplicación de la disposición impugnada en perjuicio del afectado.

Por otro lado, el Pleno de la Suprema Corte ha reiterado este criterio, señalando que la respuesta a una consulta fiscal es apta para acreditar la oportunidad y el interés jurídico en el juicio de amparo contra leyes, si se trata del primer acto de aplicación de las normas en que se funda, y que se refiera a una situación real y concreta.

Al respecto, dispone: "cuando a través del juicio de garantías se plantea la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda la respuesta a una consulta fiscal, es necesario demostrar que se trata del primer acto de aplicación de las disposiciones que se tildan de inconstitucionales, y que la mencionada consulta no se refiere a una situación abstracta.

La conclusión de la Suprema Corte es, por tanto, que para que un tribunal administrativo pueda aplicar la jurisprudencia que en materia de

inconstitucionalidad de leyes haya sentado la Suprema Corte, que en el expediente del juicio se demuestre que el acto de aplicación se trate del primero, y de que no hay uno anterior.

Así, el Pleno de ese Supremo Tribunal emitió la jurisprudencia P./J. 82/2003, derivada de la contradicción de tesis 7/2002, publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XVIII, diciembre de 2003, página 5, cuyo rubro y texto dicen:

“CONSULTA FISCAL. SU RESPUESTA ES APTA PARA ACREDITAR LA OPORTUNIDAD Y EL INTERÉS JURÍDICO EN EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES, SI SE TRATA DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS EN QUE SE FUNDA Y QUE SE REFIERA A UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA. La respuesta a una consulta fiscal, realizada en términos del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, cuando se apoya en normas generales cuya constitucionalidad se cuestiona, constituye un acto de aplicación de las disposiciones legales en que se funda, apto para acreditar el interés jurídico en el juicio de amparo, siempre y cuando dicha consulta se refiera a una situación real y concreta, y se trate del primer acto de aplicación de tales disposiciones en perjuicio del contribuyente. Esto es, cuando a través del juicio de garantías se plantea la inconstitucionalidad de los artículos en que se funda la respuesta a una consulta fiscal, es necesario demostrar que se trata del primer acto de aplicación de las disposiciones que se tildan de inconstitucionales, y que la mencionada consulta no se refiere a una situación abstracta.

Contradicción de tesis 7/2002. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 7 de octubre de 2003. Unanimitad de diez votos. Ausente: Juan N. Silva Meza. Ponente: José Vicente Aguinaco Alemán. Secretaria: Claudia Mendoza Polanco.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy primero de diciembre en curso, aprobó, con el número 82/2003, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a primero de diciembre de dos mil tres.”

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

PRIMERA. La reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir del 5 de enero de 2004 al disponer que las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales a las consultas que versen sobre la interpretación o

aplicación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o de una jurisprudencia del Poder Judicial, no podrán ser recurridas administrativamente ni impugnadas ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, resultan muy criticables, no sólo en cuanto a su constitucionalidad, dado que en nuestra opinión dicha propuesta contraría a las garantías individuales consagradas en los artículos 8 y 17 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, respecto a los derechos de petición y de impartición de justicia, sino quizá aun más por la actitud reflejada por parte de los poderes Ejecutivo y Legislativo federales.

SEGUNDA. El problema que se presenta para los contribuyentes a partir del 5 de enero de 2004, es que la reforma del artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, se preste a abusos por parte de las autoridades fiscales, las cuales ante la sospecha de que una determinada consulta será utilizada para la generación de un acto que permita controvertir una ley inconstitucional, pueden alegar que una consulta versa sobre la interpretación o aplicación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, para no darle respuesta, omitan dar respuesta a la consulta en supuesto acatamiento a lo dispuesto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, no obstante que no verse sobre la interpretación o aplicación de la Carta Magna.

TERCERA. En el supuesto de que la autoridad fiscal omita dar respuesta a la consulta planteada, al sostener que ésta versa sobre la interpretación o aplicación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los particulares tendrán que interponer un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en contra de la negativa ficta configurada por el silencio de la autoridad, estando obligados en el juicio a demostrar que su consulta no se refería a la interpretación o aplicación de la Constitución Federal, lo que añade un elemento novedoso a cargo de estos.

CUARTA. Con la reforma al artículo 34 del Código Fiscal de la Federación vigente a partir de 2005, más que buscar delimitar las atribuciones de las autoridades fiscales, fue una reacción por parte de los poderes Ejecutivo y Legislativo federales con el objeto de evitar que los contribuyentes utilizaran las consultas presentadas ante las autoridades como medio para obtener una resolución que les permitiera dejar de aplicar disposiciones inconstitucionales.

QUINTA. Es fundamental que el mecanismo de la consulta fiscal funcione la con rapidez que exige el propio dinamismo de la economía. Desde esta perspectiva, debe implantarse en el Código Fiscal de la Federación tal como acontece con el artículo 47 de la Ley Aduanera, la figura de la afirmativa ficta cuando la autoridad no da respuesta a las consultas dentro del plazo de tres meses.

SEXTA. Este escenario jurídico nos lleva a preguntarnos hasta qué punto podría el obligado tributario que no ha recibido una contestación a su consulta en tres meses, exigir los correspondientes daños y perjuicios que haya

soportado, e interponer una demanda por responsabilidad patrimonial de la administración por funcionamiento anómalo.

FUENTES CONSULTADAS

1. Carrasco Iriarte Hugo. (2002). Derecho Fiscal. Diccionarios Jurídicos Temáticos. Oxford.
2. Carrasco Iriarte Hugo. (2002). Amparo en Materia Fiscal. Oxford.
3. Coello Cetina Rafael. (2003). El Amparo contra Leyes Tributarias Autoaplicativas. Editorial Porrúa.
4. Gallegos Reyes Humberto. (2004). El Juicio de Amparo en Materia Fiscal. Ediciones Fiscales Isef.
5. Gutiérrez Espinoza Agustín. (1997). Las Resoluciones Particulares en Materia Fiscal. Colección Estudios Fiscales Académicos. Editorial Themis.
6. Kaye Dionisio y Kaye Trueba Christian. (2002). Nuevo Derecho Procesal Fiscal y Administrativo.. Editorial Themis.
7. Martínez Bazavilvazo Alejandro (2005). Guía para defenderse ante los Actos de las Autoridades Fiscales. Instancias y Medios de Defensa. Tax Editores.
8. Martínez Pichardo José (2003). Lineamientos para la Investigación Jurídica. Editorial Porrúa.
9. Noriega Cantú Alfonso (2004). Lecciones de Amparo. Editorial Porrúa.
10. Rueda del Valle Iván. (1999). La Negativa Ficta. Editorial Themis.
11. Pérez Chávez. Campero. Fol. (2004). Beneficios Fiscales. Tax Editores.
12. Procedimientos en Materia Fiscal y Administrativa (2000). Especialización en Materia Procesal Fiscal. Tribunal Fiscal de la Federación. Tomo I.
13. Reyes Altamirano Rigoberto. (2004). Diccionario de Términos Fiscales. Tax Editores. Tomo I.
14. Reyes Altamirano Rigoberto. (2004). Manual Aduanero. Tax Editores.
15. Reyes Corona Oswaldo G. Ezquerro Lupio Sergio Omar. (2004). 20 Temas de Controversia en Materia Fiscal. Tax Editores.
16. Rohde Ponce Andrés. (2000). Regímenes, Contribuciones y Procedimientos Aduaneros. Ediciones Fiscales Isef.

Otras fuentes

1. Defensa Fiscal. Revista Mexicana de Estrategias Fiscales. (Septiembre 2002)
2. PaF. Prontuario de Actualización Fiscal. (Junio 1996)
3. Puntos Finos. Revista de Consulta Fiscal. (Febrero 2004).
4. Puntos Finos. Revista de Consulta Fiscal. (Mayo 2004).
5. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa (2005)
6. Código Fiscal de la Federación. Dofiscal Editores. (2005)

7. Ley Aduanera. Editorial Themis (2005)
8. Ley de Amparo. Editorial Isef (2005)
9. Ley del Impuesto sobre la Renta. Dofiscal Editores. (2005)
10. Diccionario de la Lengua Española. Vigésima Segunda Edición (2001)